

I JORNADA AECA
“NORMALIZACIÓN Y DERECHO CONTABLE”
Madrid, 8 de mayo de 2014

CONFERENCIA INAUGURAL

La Normalización Contable Española desde sus inicios

Ana M^a Martínez-Pina García

Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)

aeca
Asociación Española de Contabilidad
y Administración de Empresas

1. LA NORMALIZACIÓN CONTABLE

A lo largo de los años la normalización contable se ha ido configurando como un modo de incorporar a normas jurídicas de distinto rango, la obligación de llevanza de contabilidad y el proceso de formulación y presentación de las cuentas anuales de las empresas.

La normalización contable ha supuesto la creación de lo que ahora podemos llamar un auténtico "derecho contable", incardinado en el del derecho mercantil, y autónomo de otras ramas del derecho como la fiscal o la financiera.

2. EVOLUCIÓN DE LA NORMALIZACIÓN CONTABLE

2.1 DESDE SUS INICIOS HASTA EL AÑO 1973

Como cualquier rama del derecho, **la costumbre** fue fuente del que ahora denominamos derecho contable, y hasta aproximadamente el siglo XVI existió en España un derecho consuetudinario en el que la contabilidad del comerciante se configuraba como una de sus adecuadas cualidades y una herramienta a través de la que el comerciante sabía lo que tenía – activo- y lo que debía – pasivo-, y a su vez le permitía tener un seguimiento cronológico de las operaciones de intercambio que llevaba a cabo.

Como **primeras normas escritas**, destacan en el siglo XVI, en la época en que reinaron la reina Juana y su hijo el emperador Carlos V, la aprobación de las **pragmáticas de Cigales y de Madrid en 1549 y en 1552**, respectivamente.

A través de las pragmáticas de Cigales y Madrid, se impuso a todos los mercaderes y banqueros residentes en los reinos de España, la obligación de llevar libros de cuentas (Mayor y Diario) por el método contable de la partida doble.

La regulación contable tenía entre otros los siguientes objetivos:

- a) Que los libros de contabilidad tuviesen un valor probatorio de las operaciones llevadas a cabo por los comerciantes.
- b) Tener un cierto control de las operaciones mercantiles sometidas a algún tipo de tributación con el fin de evitar el fraude.
- c) Controlar los intercambios comerciales con el exterior para evitar la saca ilegal de monedas y metales preciosos de nuestro país.

A lo largo de los siglos XVIII y XIX, la evolución del comercio conlleva la modificación de la normativa que lo regula. En este sentido, la aparición del crédito y de las quiebras de los comerciantes y la expansión del comercio en todo el territorio nacional, suponen que las obligaciones contables vayan dirigidas a:

- a) Proteger a los acreedores en caso de quiebra.

- b) Dirimir las disputas entre comerciantes.
- c) Unificar la práctica entre todos los comerciantes del país, condición indispensable para que la protección y el valor jurídico de los libros sea real en todo el territorio.

Fruto de esta evolución en **1829 se aprueba el Código de Comercio**, que constituye la primera disposición de carácter mercantil aplicable con carácter general en todo el país, y que tiene como antecedentes entre otros textos normativos, a las Ordenanzas de Bilbao de 1737 y al Código de Comercio de Napoleón de 1807. El Código de 1829 reafirma el valor probatorio de los libros de contabilidad y en particular:

- a) Recoge la obligación de llevar un libro diario, libro mayor y libro de inventarios.
- b) Distingue entre las obligaciones contables del comerciante al por menor o al por mayor, con menores requisitos para aquél, sin embargo este doble régimen desaparecería una vez aprobado el Código de 1885.
- c) La contabilidad es secreta y el secreto solo puede levantarse en caso de sucesión universal, liquidación, quiebra o litigio entre los comerciantes. En estos casos, el incumplimiento contable puede calificar la quiebra como culpable, con las correspondientes sanciones, o puede dirimir un posible conflicto entre el comerciante y un acreedor.

En **1885 se aprueba el vigente Código de Comercio**, que ha sido objeto de sucesivas modificaciones, las más destacables en los últimos años la de 1989 año en el que se aprueba 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 y la de 2007 a través de 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 Unión Europea.

El **Código de 1885** ahonda en el deber de llevanza de contabilidad y su objetivo es la protección de un mayor espectro de sectores cuyos intereses merecen de protección jurídica, dada la evolución del tráfico mercantil y la aparición en el siglo XX de figuras societarias con la aprobación de la Ley 17/1951, de 17 de julio, sobre régimen jurídico de las sociedades anónimas. Estos intereses dignos de protección son:

- a) El interés del comerciante de cara a conocer su situación patrimonial, económica y los resultados de su actividad.
- b) El interés de los socios en las sociedades mercantiles de cara a conocer el valor económico de su participación.
- c) El interés de los acreedores y de los trabajadores de la empresa de cara a valorar las relaciones económicas y de clientela.
- d) El interés del Estado, como garante del interés público, en la elaboración de la contabilidad nacional, la recaudación, la supervisión de actividades de especial incidencia en el sistema económico general etc.

Ya en **el siglo XX, a finales de los años 50**, España entra en el Fondo Monetario Internacional (FMI) y se aprueba el Plan de Estabilización, diseñado y apoyado por el FMI. Ello supuso el inicio de la modernización de la economía española y su apertura al mundo.

El Código de Comercio recogía básicamente la obligación de llevanza de contabilidad en una serie de libros, pero no regulaba las cuentas a través de las que debían

reflejarse las operaciones en los libros o las normas de valoración de los activos, pasivos, ingresos o gastos que recogen los libros. La modernización de la economía española y la apertura al exterior demandan de una mayor regulación sobre cómo debe cumplirse la obligación de llevanza de contabilidad.

Para ello en **1965** se crea en España el primer grupo encargado de llevar a cabo la función de normalización contable: **la Comisión General de Planificación contable** (en adelante, la Comisión).

La Comisión fue objeto de una importante modificación en el año 1971, año en el que el Ministerio de Hacienda consideró como uno de sus objetivos a corto plazo la terminación de un Plan General de Contabilidad. Para ello se modifica la estructura de la Comisión de cara a incorporar en su composición a profesionales y expertos del campo privado que prestan sus actividades en la empresa.

Fruto de lo anterior en 1973 se arbitra una importante reforma del Título III del Libro I del Código de Comercio "De la contabilidad de los empresarios" y se aprueba el **Plan General de Contabilidad** (en adelante PGC), inspirado en el PGC francés, de aplicación voluntaria por parte de las empresas, a pesar de que de forma progresiva el Plan se fue imponiendo de manera obligatoria para las empresas que se acogieron a beneficios fiscales permitidos por las posteriores leyes de regularización o actualización de balances y poco a poco la mayoría de empresas lo fueron adoptando.

Merece la pena destacar de la propia introducción del Plan de 1973 sus objetivos y algunas de las sugerencias que recibió la Comisión, para ver cómo han evolucionado algunos de los planteamientos que incorpora.

Objetivos:

1. Ordenar los asuntos de la empresa española a través de una contabilidad moderna que arroje una información veraz, completa, clara, honesta y de fácil interpretación, destinada a todo un universo de agentes económicos: accionistas, inversores, ahorradores, el mundo laboral y el Estado.
2. El Plan se inscribe en el marco de la política económica e insiste en el hecho de que la contabilidad es un instrumento necesario para la planificación económica, en la medida en que la contabilidad nacional ofrece unas posibilidades de información a nivel macroeconómico, que exige de datos fiables que son los que se trata de proporcionar la contabilidad de la empresa. Por lo tanto no estamos ante un Plan fiscal sino ante un Plan cuyos objetivos son predominantemente económicos.
3. Armonizar la contabilidad española con la europea, dada el desarrollo de la empresa supranacional y la internacionalización. Apunta el propio Plan, que la *"en la Comunidad Económica Europea se prepararán normas con la finalidad de establecer condiciones jurídicas equivalentes en la información financiera que habrán de facilitar para conocimiento del público las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada de los países comunitarios"*.

Sugerencias que recibe la Comisión en la elaboración del Plan:

1. Establecimiento de un modelo contable de flujos que dé una información más viva, más representativa de la actividad de la empresa, frente a la contabilidad tradicional esencialmente estática que responde a preocupaciones de tipo patrimonial y a exigencias de índole jurídica.

El Plan mantiene el modelo tradicional, pero de cara a ir incorporando paulatinamente una información más dinámica y menos estática, presta especial atención a la Cuenta de Explotación que mide la renta de la empresa y describe su formación e introduce como innovación el Cuadro de Financiamiento que contiene una descripción de la financiación básica que ha entrado en la empresa y su inversión o empleo, así como las variaciones de circulante, de tal forma que el lector de las cuentas disponga de información que le permita enjuiciar la gestión de la empresa y su capacidad para generar liquidez. De esta forma España se incorpora a las tendencias más progresistas en materia de información.

2. Sustituir la noción del coste histórico por la del valor de reposición, en la medida en que la inflación actúa negativamente sobre el patrimonio de la empresa.

A pesar de que a nivel especulativo la tesis de la reposición es aceptable por la Comisión, ésta opta por mantener en el Plan, el modelo del coste histórico por las siguientes razones:

- a. El Plan se subordina al régimen jurídico vigente en ese momento, condicionado por la noción de los valores históricos.
- b. A nivel europeo ya se habla del valor de reposición, pero únicamente en el plano de las recomendaciones o propósitos.
- c. Aplicar el valor de reposición, exige conocer las distintas hipótesis que van a cumplirse en el futuro, por lo que *"un modelo contable basado en la reposición carecería, sin duda, de realidad objetiva"*.

3. El Plan presta especial atención a las operaciones entre empresas del mismo grupo, a pesar de que en ese momento en España el grupo de sociedades no tiene existencia jurídica, salvo algún precepto muy concreto en materia fiscal.

La Comisión considera que es necesario que las empresas utilicen cuentas específicas para contabilizar las operaciones entre empresas del grupo, entendiendo a estos efectos que concurre el supuesto de grupo cuando una Sociedad participa directamente en el capital de otra con un porcentaje igual o superior al 25% del mismo. Este porcentaje se basa en criterios internacionales de general aceptación.

En la propia Introducción del PGC se recoge que quedan pendientes varios trabajos que se incorporarán a la normativa a medida que se terminen, entre ellos los documentos consolidados de los grupos de sociedades.

El PGC de 1973 se publicó en aproximadamente 40 páginas del BOE de los días 2 y del 3 de abril de 1973, tenía una estructura muy similar a la del PGC de 2007, aunque inversa, en el sentido de que los principios contables y las normas de valoración (inmovilizado material e inmaterial, existencias, valores mobiliarios y participaciones, efectos comerciales y créditos y moneda extranjera), estaban recogidos en la Cuarta

Parte, mientras que en el PGC de 2007, están recogidos en la primera y segunda parte respectivamente.

Por su parte, el **PGC de 2007** ocupa aproximadamente 155 páginas del BOE de 16 de noviembre de 2007, y otras tantas ocupa el PGC de PYMES.

En el PGC de 2007, a diferencia del PGC de 1973:

- a) Tiene como objetivo además de la armonización con la contabilidad europea, que ya dispone de Directivas al respecto, converger con los criterios de las Normas Internacionales de Información Financiera.
- b) En el registro contable de las operaciones se debe atender a su realidad económica y no solo a su forma jurídica.
- c) Se incorpora con mayor fuerza el modelo contable de los flujos de caja, al incorporar como documento que forma parte de las cuentas anuales, el estado de flujos de efectivo, obligatorio para las empresas medianas y grandes.
- d) El coste histórico, es un criterio de valoración más pero no el único, aparecen otros criterios como el valor en uso, o el valor razonable, que se basan en hipótesis de futuro.
- e) Introduce por primera vez una norma de registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo.

2.2 DESDE EL AÑO 1973 HASTA HOY

La evolución de uno a otro Plan (1973-2007) justifica el análisis de lo ocurrido en estos casi 40 años de cara a entender el porqué de la evolución.

A grandes rasgos podríamos decir, que en este tiempo se ha consolidado la internacionalización de la actividad empresarial, con un hito importante en España como fue la entrada en la entonces Comunidad Económica Europea.

El desarrollo de la normalización contable a nivel internacional ha marcado sin duda la normalización contable a nivel nacional y ha supuesto la creación de un corpus normativo tendente a la armonización en un primer momento a nivel europeo y en un segundo momento a nivel internacional, en búsqueda de un adecuado nivel de comparabilidad y de transparencia de la información financiera.

Destacan a lo largo de estos años, los siguientes acontecimientos:

1973- Creación de un normalizador contable a nivel internacional, el actual International Accounting Standard Board (**IASB**), organismo privado e independiente dotado actualmente de cierta supervisión pública.

1976- Creación del **Instituto de Planificación Contable**, bajo la presidencia de Don Carlos Cubillo, culminando así a nivel de organización administrativa el proceso iniciado en 1965 con la creación de la Comisión General de Planificación Contable. Las funciones del Instituto, en palabras de su Presidente, fueron las siguientes:

- a) Formulación de adaptaciones sectoriales del PGC.
- b) Actualización, perfeccionamiento y difusión de la planificación y técnica contable.

c) Realización de actividades internacionales. En particular funcionó durante muchos años la Comisión Hispano-Francesa.

1978- Se inicia el proceso de **armonización europea**, con la aprobación de la primera regulación sobre la **formulación de cuentas anuales** a nivel comunitario - estados financieros, modelos, criterios de valoración o publicación de cuentas- a través de la aprobación de la la Directiva 78/660/ CEE relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (Cuarta Directiva), cuyos objetivos fundamentales son:

- a) **Proteger a los socios** de las SA, de tal forma que dispongan de las herramientas necesarias para aprobar la gestión de los administradores y renovar su confianza.
- b) **Coordinar** una normativa a nivel europeo, de tal forma que las cuentas anuales sean comparables.
- c) Conseguir que las cuentas anuales expresen la **imagen fiel** del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad.

A demás es en la Cuarta directiva de 1978 donde se prevé la necesidad de que las **cuentas anuales sean "controladas por personas habilitadas con una determinada cualificación"**: esta previsión recogida en la Cuarta directiva dio lugar a su vez a que en **1984** se regulase por primera vez a nivel europeo la actividad de auditoría de cuentas a través de la Directiva 84/253/CE relativa a la **autorización** de las personas encargadas del control legal de documentos contables (Octava directiva).

1979- Se crea la **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas** (AECA). En este momento de creciente actividad internacional, se hacían necesarios principios que fueran aceptados por las empresas con el único objetivo de que la información contable elaborada en aplicación de aquellos, fuera útil y comparable con la de empresas de países de nuestro entorno.

Los Principios Contables AECA fueron adoptados por las empresas como principios generales y posteriormente muchos de ellos y de los criterios publicados por AECA en sus documentos, se incorporaron al PGC de 1990.

1982- Siguiendo los dictados contenidos en el PGC de 1973, se aprueba a propuesta del Instituto de Planificación contable, la Orden del Ministerio de Hacienda de 15 de julio de 1982, por la que se aprueban las **Normas sobre Formación de las Cuentas de los Grupos de Sociedades**, inspirándose en las tendencias que existían a nivel comparado y en la propuesta de la Directiva sobre cuentas consolidadas (Séptima Directiva) que se aprobó un año después, en 1983.

1985- Se firma el **acta de adhesión de España a las Comunidades Europeas**, que entra en vigor el 1 de enero de 1986. Sin duda este es un momento importante, en la medida en que la normalización contable en España va ser objeto de un gran desarrollo al tener que trasponer toda la normativa comunitaria al ordenamiento jurídico interno.

1988- Se aprueba la **Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas**, que al trasponer la Octava directiva regula por primera vez esta actividad en España y crea el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en el que se integra el Instituto de Planificación contable, y al que se le atribuye junto a la labor de normalización contable, la de control y disciplina de la actividad de auditoría de cuentas, quedando integrada la labor llevada a cabo por el hasta entonces Instituto de

Planificación Contable, en la actual Subdirección de Normalización y Técnica Contable del ICAC.

1989- Se aprueba 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**, que trasponiendo la Cuarta y la Séptima directiva, modifica entre otros, el Código de Comercio de 1985 y las Leyes de Sociedades Anónimas y de Sociedades de Responsabilidad Limitada. Esta reforma:

- a) Introduce por primera vez en España un auténtico Derecho contable, en la medida en que se incorporan los principios contables a una norma con rango de ley y se desarrolla a partir de ese momento una regulación contable autónoma y separada de otras normas.
- b) Introduce en el Código de Comercio la figura de la imagen fiel como corolario de la aplicación sistemática y regular de los principios contables.

1990- Se aprueba el **PGC**, en desarrollo de la nueva legislación que se incorpora con la Ley 19/1989, de 25 de julio.

Este Plan no rompe con el aprobado por el Gobierno en 1973 e intenta que las modificaciones sean las menores posibles, aunque sí introduce las necesarias para trasponer la Cuarta Directiva de 1978. En este sentido mantiene la estructura del PGC de 1973, aunque incorpora en la primera parte, los principios contables, de entre los que el principio de prudencia adquiere mayor prevalencia, prevalencia en todo caso subordinada a la imagen fiel.

A lo largo de los **años 90** se aborda una importante tarea de normalización contable a nivel nacional a través de la aprobación de las Normas para la Formulación de las cuentas consolidadas en 1991, de varias adaptaciones del PGC de 1990 a sectores específicos, modificando algunas de las adaptaciones del PGC de 1973, y de las Resoluciones del ICAC que desarrollan aspectos concretos del PGC.

1995- A partir de este momento se inicia una etapa de **armonización internacional**, que va más allá de la armonización comunitaria. Dada la actividad internacional empresarial y con el ánimo de que las empresas que la llevan a cabo presenten una información financiera que sea comparable ya no solo a nivel de la Unión Europea (UE) sino a nivel mundial, la International Organisation of Securities Commission (**IOSCO**) encargó al **IASB**, la **tarea de elaborar un cuerpo básico de normas contables que pudieran ser aceptadas en todos los mercados financieros internacionales** y por lo tanto aplicadas por las empresas que cotizasen en dichos mercados. El IASB concluye en 1998 la elaboración del grupo básico de normas, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), actuales Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

1995-2000- La UE estudia la comparabilidad de las NIC y las Directivas contables (Cuarta y Séptima).

La Comisión publica dos comunicaciones y propone que todos los grupos cotizados en la UE, elaboren sus cuentas consolidadas de conformidad con las NIC, animando a Estados miembros a que también exijan la aplicación de las NIC en la elaboración de

las cuentas anuales individuales, en la medida en que la unicidad de criterios facilitaría la elaboración de las cuentas consolidadas.

2001-2003- Conviene analizar en primer lugar la actuación de la UE y en segundo lugar la actuación de España en estos dos años.

UE

2001- Modificación de las directivas contables para incorporar el criterio de valor razonable en particular para los instrumentos financieros, de cara a que las directivas fuesen convergiendo con las NIIF. Para ello se aprueba la Directiva 2001/65 CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de septiembre de 2001

2002- Se se aprueba y publica el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de julio de 2002 relativo a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad, que prevé la aplicación de las NIC/NIIF adoptadas por la UE, en la elaboración de las cuentas anuales consolidadas de las sociedades que coticen en un mercado regulado, a partir del 1 de enero de 2005. Dicho reglamento es seguido posteriormente por el correspondiente Reglamento (CE) en 2003, que contiene el texto concreto de las normas y que ha sido objeto de sucesivas modificaciones, a medida que las normas que emite el IASB se incorporan al acervo comunitario.

Esta decisión no estuvo exenta de polémica, en la medida en que supuso una cierta cesión de soberanía de la UE en beneficio de otro normalizador contable internacional, el IASB, dado que las NIIF que se aplican en la UE, a pesar de aprobarse a través de un reglamento comunitario, tienen un texto prácticamente idéntico al a las normas emitidas por el IASB.

ESPAÑA

También en el ámbito interno español se consideró conveniente conocer la opinión de expertos en materia contable, sobre el alcance que todo este movimiento armonizador debería tener en nuestro país. Para ello, a través de una Orden comunicada del Ministerio de Economía de 16 de marzo de 2001, se constituyó una Comisión de Expertos con el objeto de elaborar un informe sobre la situación actual de la contabilidad española y líneas básicas para, en su caso, abordar su reforma. Esta Comisión de Expertos, plasmó su trabajo en el Informe conocido como "Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España", en el que se recogen una serie de recomendaciones sobre las medidas que podrían constituir la reforma.

El Capítulo IV del Libro Blanco, dedicado a la incorporación en la normativa española del modelo adoptado por la UE, recoge los argumentos, razonamientos y discusiones que llevaron a las recomendaciones fundamentales de la Comisión de Expertos, que siguiendo sus propias palabras son (Recapitulación y resumen del Capítulo IV, párrafos 2º y 3º):

"La recomendación más importante es la de homogeneizar la presentación de la información de los grupos de sociedades españoles, haciendo que sea el mismo principio de normas, esto es las NIC/NIIF aprobadas por la Comisión, según los procedimientos establecidos en el Reglamento, para su aplicación directa por parte de

los grupos cotizados en mercados regulados, las que fundamenten la elaboración y presentación de información contable por los grupos no cotizados.

Con respecto a las cuentas anuales individuales de las empresas, ya sean éstas cotizadas en mercados regulados o no, la recomendación es que se sigan rigiendo por el Derecho contable español. Al objeto de guardar una cierta comparabilidad entre las cuentas consolidadas y las cuentas individuales, la Comisión de Expertos recomienda hacer una reforma en el régimen contable de estas sociedades, que tenga su base en el Plan General de Contabilidad, el cual debe seguir como el máximo exponente de la normalización española, que debe modificarse junto con las demás disposiciones que regulan la contabilidad y la presentación de información financiera, tomando como referente el contenido de las NIC/NIIF existentes."

2003- A partir del Informe recogido en el Libro Blanco, se inician, las actuaciones tendentes a seguir las recomendaciones en él recogidas, destacando la modificación del Código de Comercio a través de la Ley 62/2003 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que entre otras cuestiones:

- a) Introduce el criterio del valor razonable para valorar determinados instrumentos financieros de cara a formular las cuentas consolidadas de los grupos de sociedades, en línea con lo previsto en las directivas comunitarias.
- b) Incorpora a nuestro derecho contable, las NIC/NIIF, adoptadas por la Unión Europea, que serán de aplicación a partir de 1 de enero de 2005 en la elaboración de las cuentas anuales consolidadas de grupos en los que alguna de las sociedades haya emitido valores que estén admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado Miembro de la Unión Europea. Si los únicos valores que se han admitido a cotización son valores de renta fija, y salvo para las entidades de crédito, se puede posponer la aplicación de las normas internacionales a 1 de enero de 2007 y seguir aplicando hasta entonces la normativa nacional. A los grupos que no coticen se les da la opción de aplicar las normas internacionales o la normativa nacional.

2007- La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, culmina el proceso de adaptación de la normativa contable española a las NIIF, dentro del marco de las directivas comunitarias. Esta ley modifica el Código de Comercio, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

Entre otras novedades destacan las siguientes:

- a) Nuevos documentos que forman parte de las cuentas anuales (estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivos)
- b) Definición de los elementos patrimoniales incluidos en las cuentas anuales: activo, pasivo, ingresos y gastos. Especial referencia a la distinción entre pasivo y patrimonio neto.
- c) En el registro contable de las operaciones se atenderá no solo a la forma jurídica sino también a la realidad económica de las operaciones.
- d) El principio de prudencia pierde su carácter "preferente" y se sitúa en plano de igualdad al resto de principios.
- e) Se introduce el criterio del valor razonable en la valoración de determinados instrumentos financieros y de otros elementos patrimoniales que se determinen

reglamentariamente siempre que dichos elementos únicamente puedan valorarse por el valor razonable de acuerdo con los reglamentos comunitarios.

- f) El fondo de comercio deja de amortizarse y debe someterse anualmente a un test de deterioro.
- g) Modificación de los artículos 42 y siguientes.

Al igual que a principios de los 90, la reforma del Código de Comercio y de la Ley de Sociedades Anónimas, conllevó inevitablemente una modificación de sus desarrollos reglamentarios, es decir, en primer lugar del PGC, y posteriormente de las Normas de Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, las Adaptaciones sectoriales del PGC y las Resoluciones del ICAC.

En el año 2007 se aprueban dos reales decretos: el Real Decreto 1514/2007, de 16 de diciembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y el 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.

2010- Se aprueban las Normas para la formulación de las cuentas consolidadas, a través del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre por el que además se modifica el PGC y el PGC de PYMES, para adaptarlo a las NIIF recientemente aprobadas en la UE, especialmente en materia de Combinaciones de Negocios. Asimismo, en 2010 se aprueban dos adaptaciones del PGC a dos sujetos contables:

- a) La Orden EHA/3360/2010 de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas
- b) La Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.

2011- Siguiendo las labores de adaptación del PGC a distintos sectores, se aprueba el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos y el modelo del plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

2013- Tras las anteriores adaptaciones del PGC, a lo largo de 2012 y 2013 la normalización se centra en la elaboración y aprobación de Resoluciones del ICAC, que desarrollan aspectos concretos del PGC, destacando:

- a) Resolución de 1 de marzo de 2013 del ICAC, por la que se dictan las normas de registro y valoración del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias.
- b) Resolución de 28 de mayo de 2013, del ICAC, por la que se dictan las normas de registro, valoración e información a incluir en memoria del inmovilizado intangible.
- c) Resolución del ICAC 18 de septiembre de 2013 del ICAC por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.
- d) Resolución de 18 de octubre de 2013 del ICAC sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Por último, destacar que la labor de normalización llevada a cabo durante todos estos años, ha tenido un complemento fundamental y muy útil a través de los criterios que ha emitido el ICAC interpretando tanto el PGC de 1990 como el de 2007, a través de **consultas** que en función de su interés general, se han publicado en los distintos Boletines del Instituto (BOICAC).

2.3 LA NORMALIZACIÓN CONTABLE DE AHORA EN ADELANTE

A nivel de la UE, ha habido otro cambio de menor calado que el que se produjo en la primera década de este siglo, motivado fundamentalmente por una voluntad a nivel comunitario de "**Pensar primero a pequeña escala**" y **Reducir las cargas administrativas** que soportan las pequeñas empresas.

En este contexto se aprueba la **Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de junio sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresa**, esta directiva:

- a) **Deroga la 4ª y 7ª** Directivas contables (78/660/CEE y 83/349/CEE respectivamente), sustituyendo dichas directivas y sus modificaciones por una directiva única.
- b) Recoge la categoría de **microempresa** para la que prevé un régimen muy simplificado, opcional para los Estados Miembros, así como las categorías de pequeña, mediana y gran empresa.
- c) Prevé una armonización de máximos para las **pequeñas empresas**:
 - i. Los únicos estados financieros que se les puede exigir son el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria.
 - ii. Se reduce la información en memoria.
- d) Revisión del régimen de amortización del fondo de comercio

La nueva directiva, supondrá la modificación de algún aspecto del Código de Comercio, de la Ley de Sociedades de Capital y del PGC de 2007, pero las modificaciones no serán de calado.

A nivel de las NIIF, desde 2006 hasta 2012, estuvo en vigor un "Memorandum o understanding" (MOU) entre el normalizador contable de Estados Unidos (FASB) y el IASB, en virtud del cual se pretendía lograr una convergencia entre las normas emitidas por ambos. Estados Unidos llegó a decir que en 2014 aplicaría las NIIF en lugar de su normativa, sin embargo en 2012 finaliza el MOU y Estados Unidos declara que no va a aplicar las NIIF.

Durante estos años, el resto de normalizadores a nivel mundial reclamaron que el IASB no estuviera pendiente únicamente de la convergencia con Estados Unidos, sino que tuviera en cuenta las necesidades del resto de jurisdicciones que realmente son las que aplican las NIIF. Tras el fin del MOU, el IASB crea en el año 2013 un consejo asesor (Accounting Standards Advisory Forum, **ASAF**), formado por 12 normalizadores contables de Estados Unidos, Canadá, Asia, Oceanía, Latinoamérica y Europa. Los representantes Europeos son el EFRAG, Reino Unido, Alemania y España.

Parece acertado, seguir manteniendo la aplicación de las NIIF a las cuentas consolidadas de los grupos cotizados, en la medida en que garantiza la comparabilidad de la información financiera y es de gran utilidad de cara al acceso de las grandes compañías a los mercados europeos e internacionales. Sin embargo una cuestión que se ha venido reclamando al IASB desde hace años, es que las normas contables no se modifiquen constantemente sino únicamente cuando sea necesario y esté debidamente justificado, de cara a garantizar una mayor estabilidad y seguridad jurídica de las mismas. Un cuerpo normativo de calidad, no necesita de una reforma continua.

A **nivel español**, existe un Anteproyecto de Código de Mercantil cuya aprobación definitiva supondría la derogación del Código de Comercio de 1885. Esta propuesta no introduce grandes novedades en el ámbito contable, aunque sí incorpora las modificaciones que ha introducido la Directiva contable de 2013.

3. CONCLUSIONES

Tras este viaje por la normalización contable en España podríamos concluir lo siguiente:

1. La contabilidad ha pasado de ser una herramienta "secreta" que permitía ordenar la actividad del propio comerciante y que tenía básicamente un valor probatorio, a una herramienta a la que se da publicidad a través del depósito de cuentas y que trata de proteger ya no solo los intereses del comerciante, sino de los terceros que se relacionan con él.

2. La expansión de la normalización contable se inicia en los años 70 y ha supuesto la aprobación, hasta el momento, de tres Planes Generales de Contabilidad, en los que se recogen principios contables, criterios de registro y valoración, normas para la elaboración de cuentas anuales, modelos de cuentas, cuadros de cuentas y movimientos contables.

Todo ello ha cumplido una importante función pedagógica, dado el detalle incorporado a estos textos. En particular, el hecho de que a diferencia de otros modelos internacionales, el modelo español haya incluido modelos de cuentas, cuadros de cuentas y definiciones y relaciones contables, ha arrojado mucha claridad en cuanto al impacto de cualquier operación en la situación patrimonial y en el resultado de la empresa, así como en su presentación en los distintos estados financieros que conforman las cuentas anuales. En esta tarea pedagógica, cabe destacar el papel fundamental que ha desempeñado la Universidad a lo largo de estos años.

3. En estos tres textos y con el ánimo de converger con la normativa europea e internacional se ha pasado de un modelo estático tendente a reflejar la situación patrimonial de una empresa en un momento determinado (lo que tiene y lo que debe), a un modelo dinámico tendente a reflejar:

a) Su situación patrimonial en conjunción con la capacidad y la forma de recuperar sus inversiones en el futuro.

b) Cómo se genera la renta, a través de la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de ingresos y gastos reconocidos que forma parte del estado de cambios en el patrimonio neto.

b) Su capacidad de solvencia y grado de liquidez a través del estado de flujos de efectivo

b) El verdadero endeudamiento "económico" de la empresa, considerando como financiación ajena todo aquello que la empresa tenga que devolver, vía retorno del capital recibido o vía remuneración, a quien le ha otorgado las distintas fuentes de financiación.

4. Ha habido un tránsito del coste histórico puro y cierto que refleja el valor por el que se incorporan los activos al patrimonio empresarial, minorado en su caso en las correspondientes pérdidas de valor, al coste histórico combinado con otros criterios como el valor razonable, que incorpora el valor actual de lo que en ese momento se puede recuperar, pero que introduce una mayor incertidumbre en cuanto a su determinación.

Por último, podríamos preguntarnos si esta evolución ha sido acertada, si ha supuesto que la contabilidad refleje de una forma más adecuada la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, o si por el contrario se está poniendo demasiado énfasis en la proyección futura de la empresa, o en lo que valen los activos en un momento determinado incorporando un cierto factor de incertidumbre.

Lo que sin duda cabe destacar es la importancia de la normalización contable, que ha permitido un mayor grado de cumplimiento de las obligaciones contables de las empresas españolas proporcionando un alto nivel de transparencia a la información financiera que suministran y que tal y como recogía el PGC de 1973 en su Introducción, el Plan, máximo exponente de la normalización contable, se inscribe en el marco de la política económica y la contabilidad es un instrumento necesario para la planificación económica que demanda de datos fiables que son los que se trata de proporcionar la contabilidad de la empresa.