

Revisión histórica de la normalización contable en España

MIGUEL ÁNGEL VILLACORTA HERNÁNDEZ

Universidad Complutense de Madrid

Resumen

El artículo hace un repaso de la normalización contable en España, empezando por la realizada con anterioridad al siglo XIX, y que nos dejó unos hitos novedosos respecto a lo que se produjo en el resto de los países de nuestro entorno. A continuación, se describen en diferentes apartados el proceso normalizador en el siglo XIX y XX, caracterizada por consolidar una legislación mercantil y contable para la totalidad de empresas, pues hasta entonces, la normalización contable se circunscribía al propio estado y a los comerciantes individuales.

Palabras clave: Historia, Contabilidad, Normalización contable.

Abstract

The article reviews the accounting standardization in Spain, beginning with the one carried out before the 19th century, and which meant some innovative milestones compared to what occurred in the rest of the neighboring countries. Next, the standardization process in the 19th and 20th centuries is described in different sections, characterized by consolidating commercial and accounting legislation for all companies, since until then, accounting standardization was limited to the state itself and to individual merchants.

Keywords: History, Accounting, Accounting standardization.

1. Historia de la normalización contable hasta el siglo XIX

Aunque aún con partida simple, la gestión de la *Taula de Canvis* de Valencia, banco municipal de la ciudad creado en 1408, fue llevada a cabo por dos notarios públicos y tres mercaderes. Estos últimos se responsabilizaban de la contabilidad. Para su adecuada gestión se desarrollaron una serie de ordenanzas contables, por parte del *Consell Secret* que podría ser la primera normalización contable en España (Mayordomo, 2005).

España fue uno de los primeros países europeos que adoptó el sistema contable de la partida doble. Los legisladores españoles del siglo XVI valoraron muy positivamente las prácticas contables de los mercaderes, hasta el punto de dictar con una antelación de más de doscientos años sobre sus más inmediatos seguidores la primera legislación en el mundo imponiendo, a todos los comerciantes mercaderes y banqueros residentes en los reinos de España, la obligación de llevar libros de cuentas (Mayor y Diario) y de hacerlo precisamente por el método contable de la partida doble: la Pragmática de Cigales de 4 de diciembre de 1549. La segunda legislación fue emitida inmediatamente después, la Pragmática de Madrid de 11 de marzo de 1552, ambas realizadas en tiempos de Carlos I y su madre Doña Juana.

La Real Pragmática de 4 de diciembre de 1549 de Cigales (Valladolid) obligaba a los extranjeros a llevar sus libros en lengua castellana, sin hojas en blanco y en partida doble. También estableció que desde ese momento todos los bancos y cambios públicos tuvieran cuenta de caja. Esta legislación supone uno de los grandes momentos estelares de la historia de la contabilidad española con gran repercusión a nivel mundial. El legislador pretendía impedir o, al menos aminorar, la salida fraudulenta de metales preciosos de España, habida cuenta del rastro que la contabilidad por partida doble dejaba de todas las operaciones.

Por su parte, la Real Pragmática de Madrid de 11 de marzo de 1552 impuso el método del debe y ha de haber cuando reguló que “(...) mandamos que de aquí adelante los cambios tengan cuenta con el dinero que reciban por Debe y ha de Haber, y sean obligados de asentar en sus libros la moneda que reciben”.

El conjunto de normas contables para empresarios privados que forman la Pragmática de Cigales de 4 de diciembre de 1549 y la Pragmática de Madrid de 11 de marzo de 1552, supuso conceder a los libros contables una doble función: una respecto al resto del mercado y la segunda frente a la administración pública. La primera es que los libros de contabilidad tengan un valor probatorio de las operaciones llevadas a cabo por los comerciantes, función ya tenida en consideración por los comerciantes castellanos antes de la publicación del libro *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita* de Pacioli. La segunda es facilitar al Estado un cierto control de las operaciones mercantiles sometidas a algún tipo de tributación con el fin de evitar el fraude. La aparición de la segunda función en esta regulación otorgó a la contabilidad una nueva función: tener valor probatorio ante las administraciones públicas y permitir a la hacienda pública el control tributario para asegurarse que los empresarios y comerciantes cumplan con sus obligaciones fiscales.

Más adelante aparece la “Recopilación de Leyes de estos reinos”, o “Nueva Recopilación de Leyes de Castilla”, un cuerpo legal sancionado oficialmente el 14 de marzo de 1567 por el rey Felipe II, que intentó depurar los defectos del Ordenamiento de Montalvo de 1484. En esta Recopilación de Leyes se ordenó a los hombres de negocios llevar sus libros por partida doble.

Posteriormente, el propio rey Felipe II introdujo en 1592, tras un intento fallido en 1580, la contabilidad por partida doble para llevar las cuentas centrales de su Real Hacienda por medio del “Libro de Caxa con su manual”. Este constituye otro de los momentos estelares de la historia de la contabilidad en España, pues es el primer gran país en el mundo que lo hacía. Este hecho da idea del grado de interés y atención con que en la Corte española se seguían las novedades en el mundo mercantil y financiero. Con la introducción de la contabilidad por partida doble para llevar las cuentas centrales de la Real Hacienda española, los contadores, aparte de los usuales libros del Cargo y Data, típicos de la Administración pública en esa época, debían llevar sus cuentas por partida doble en los dos libros clásicos de este sistema: Manual (Diario en la nomenclatura actual) y Libro de Caja (Mayor).

En Ultramar se produjo un acontecimiento importante a finales del año 1596, que supuso un punto de inflexión en el desarrollo de los distintos métodos que se llevaron en Indias; por primera vez se ordenaba llevar tres libros: Libro Manual, Libro Mayor y Libro de Caxa (Donoso Anes, 2008).

La importante reordenación administrativa producida por la llegada al trono de Felipe V, en 1700, derivó en la publicación de diversa normativa con gran influencia del registro contable. Entre las transformaciones producidas por el esfuerzo legislativo de esta época destaca la militar y administrativa acontecida en la Armada Española, que tuvo como resultado un control minucioso de las provisiones, para garantizar el correcto abastecimiento de víveres en los buques de guerra, a través del método de cargo y data¹.

Las Ordenanzas de Bilbao del 4 de agosto de 1737 fue una obra maestra legislativa y pueden considerarse un Código de Comercio. Desde el punto de vista contable, reguló con sumo detalle los cuatro obligatorios Libros de Contabilidad de los Comerciantes: un Libro Borrador (o Manual), un Libro Mayor, un Libro para el asiento de Cargazones, recibos de géneros, facturas y remisiones y, por último, un Libro Copiador de Cartas (Capítulo IX). Además, establece los requisitos formales y el valor probatorio de los libros, así como la obligación de preparar periódicamente un balance.

En referencia a los organismos públicos, a partir de 1850 se promulgó la primera Ley de Administración y Contabilidad (LAC) promovida por el ministro Bravo Murillo que, junto con el Decreto de 24 octubre de 1849 y la Instrucción sobre contabilidad de 25 de junio de 1850, vinieron a instaurar, al menos en teoría, el método contable de la partida doble como el único admitido para el registro de las operaciones de la Administración Pública. No obstante, el nivel de exigencia de la legislación citada contribuyó a un importante retraso en la liquidación de las cuentas del Estado, motivo por el cual fue derogada y sustituida por la Ley Provisional de Administración y Contabilidad (LPAC) de 1870, auspiciada por el ministro Figuerola, que, sin embargo, avanzó poco en el problema existente en cuanto al retraso de las cuentas públicas por diversos motivos, entre los que destacan la falta de implantación del método de partida doble, así como la carencia de personal cualificado para la llevanza de dicha técnica de registro contable (Guzmán y Gutiérrez 2019).

En esta época cobró especial importancia la labor de los Tribunales de Cuentas de Ultramar, en el ocaso de la gestión contable y administrativa de las últimas colonias españolas. Estos Tribunales fueron reorganizados por una ordenanza y reglamento publicados en el reinado de Isabel II (1855), lo que demuestra el esfuerzo por regular y homogenizar la actividad

¹ Este proceso culminó en 1850 cuando se optó por implantar la partida doble por medio del Reglamento de Contabilidad de la Marina (Guzmán, 2006).

fiscalizadora en las islas de Cuba, Puerto Rico y Filipinas en la segunda mitad del siglo XIX, justo años antes de su independencia del Reino de España (Hidalgo 2009).

Por todo ello, podemos afirmar que España ha sido pionera en el proceso de la normalización contable. En concreto muy superior a los países continentales europeos que son los que tienen normas detalladas, pues los países de influencia anglosajona tienen una normalización menor que los países continentales europeos, basando su regulación más en la práctica y sentencias judiciales que en la emisión detallada de normas contables y mercantiles.

Pero hubo un momento, en que la legislación contable y mercantil estuvo desarrollada detalladamente, y ese puede ser considerado el primer momento de maduración de la legislación contable en España: los siglos XIX y XX.

En el cuadro 1 se resumen, por un lado, las legislaciones mercantiles² españolas con disposiciones concretas sobre el registro contable y su publicación y, por otro lado, las legislaciones específicamente contables.

² El sistema legislativo español ha presentado habitualmente características propias del derecho continental europeo: textos largos y amplios, y regulación muy detallada y variada.

Cuadro 1. Legislaciones mercantiles y contables aplicable a todo tipo de empresas

LEGISLACIONES MERCANTILES	LEGISLACIONES CONTABLES
Código de Comercio de 1829	Plan General contable de 1973
Reglamento de 17 de febrero de 1848	Orden del Ministerio de Hacienda de 15 de julio de 1982, por las que se aprueban las Normas sobre Formación de las Cuentas de los Grupos de sociedades
Código de Comercio de 1885	Plan General contable de 1990
Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas comunitarias en materia de sociedades	Libro Blanco de 2002
Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas	Plan General contable de 2007
Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital	Plan General contable de PYMES y microempresas de 2007

Fuente: elaboración propia

2. Código de Comercio de 1829

En 1829 se aprueba el Código de Comercio, que constituye la primera disposición de carácter mercantil aplicable con carácter general en todo el país (muy anterior a la aprobación del primer y único Código Civil de 1885), 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 supuso la generalización de la obligación de llevanza de la contabilidad para todos los comerciantes.

La mayoría de los artículos con incidencia en la contabilidad se encontraban en el Título 2º, Sección II. El artículo 32 del Código de 1829 establecía tres libros de contabilidad que debía llevar todo comerciante con carácter obligatorio: Diario, Mayor (o de cuentas corrientes) y de Inventarios; más adelante el texto incorpora un cuarto que también es obligatorio: el libro “Copiador de cartas y telegramas”.

El texto especificaba los distintos tipos de obligaciones contables del comerciante en cuanto a la llevanza de la contabilidad, según se tratase de comerciante al por mayor o al por menor. Este doble régimen desaparecerá con la aprobación del Código de 1885.

Ningún apartado del Código de Comercio de 1829 hace mención expresa al método de la partida doble, ni a la obligatoriedad de uso. No obstante, como señala Fernández Peña (1991, 61), de los artículos 33 y 34 se deduce que debe utilizarse siempre:

- En el libro se sentarán, día por día, y según el orden en que se vayan haciendo, todas las operaciones que haga el comerciante en su tráfico, designando el carácter y circunstancias de cada operación, y el resultado que produce a su cargo y descargo; de modo que cada partida manifieste quien sea el acreedor y quién el deudor en la negociación a que se refiere (artículo 33).

- Las cuentas corrientes con cada objeto o persona en particular se abrirán por Debe y Ha de haber, en el libro mayor, y a cada cuenta se trasladarán por riguroso orden de fechas los asientos del diario (artículo 34).

El texto también se ocupa de los aspectos formales de la contabilidad. Entre éstos, destacan las siguientes:

- El libro de inventarios empezará con la descripción exacta del dinero, créditos, bienes inmuebles y muebles, que formen el capital del comerciante. Después formará cada comerciante anualmente, y extenderá en el mismo libro el balance general, comprendiendo en él todos sus bienes, créditos y acciones, así como también todas sus deudas y obligaciones pendientes a la fecha del balance (artículo 36).

- Los tres libros que se prescriben de rigurosa necesidad en el orden de la contabilidad comercial, estarán encuadernados, forrados y foliados; en cuya forma los presentará cada comerciante al tribunal de comercio de su domicilio, para que por uno de sus individuos y el escribano del mismo tribunal, se rubriquen (sin exigirse derechos algunos por el escribano) todas sus hojas, y se ponga en la primera una nota con fecha, firmada por ambos, del número de hojas que contiene el libro (artículo 40).

- En el orden de llevar los libros de contabilidad mercantil se prohíbe: 1°. Alterar en los asientos el orden progresivo de fechas y operaciones, 2°. Dejar blancos ni huecos, pues todas sus partidas se han de suceder unas a otras, 3°. Hacer interlineaciones, raspaduras ni enmiendas, sino que todas las equivocaciones y omisiones que se cometan se han de salvar por medio de un nuevo asiento hecho en la fecha en que se advierta la omisión o el error, 4°. Tachar asiento alguno y 5° Mutilar alguna parte del libro (artículo 41).

En el Código de Comercio de 1829 la contabilidad se entendía secreta (artículo 49), aunque se concretaban tres supuestos en que podía ser levantada tal obligación. El secreto solo puede levantarse en caso de: juicios de sucesión universal, liquidación de compañía, quiebra o litigio entre los comerciantes (artículo 50). 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. Los libros contables debían llevarse con los requisitos exigidos para que pudieran tener valor en juicio, siendo probablemente esto último el verdadero acicate del comerciante para procurar una ordenada llevanza de la contabilidad, si bien se establecían sanciones pecuniarias por la inobservancia u ocultación de la contabilidad.

El Código de Comercio de 1829 fue objeto de diversas propuestas de modificación, aunque finalmente tan sólo fue reformado en cinco ocasiones. En 1868 se suprimió la jurisdicción especial de los Tribunales de Comercio. En segundo lugar, las sanciones de tipo pecuniario establecidas por la inobservancia u ocultación de la contabilidad fueron eliminadas³ por el Proyecto de reforma del Código de 1829 publicado en 1869 (Ley de Reforma de la Ley de Sociedades Anónimas de 12 de octubre de 1869). En tercer lugar, el Real Decreto de 19 de noviembre de 1875 modificó el régimen del aumento de capital, de las acciones y de la modificación de los Estatutos (Gaceta 20 y 24 de noviembre de 1875). En 1878, se modificó la legislación en materia de quiebras. Por último, el Proyecto para la reforma del Código de Comercio de 1829, publicado en 1882, recogía la enumeración definitiva de los libros de

³ Tampoco el Código de 1885 recogió las sanciones de tipo pecuniario por la inobservancia u ocultación de la contabilidad.

contabilidad que necesariamente debía llevar el comerciante: Inventarios y Balances⁴, Diario, Mayor y los demás que ordenaran las leyes. El Código de Comercio de 1829 fue finalmente derogado por el Código de Comercio de 1885.

3. Reglamento de 17 de febrero de 1848

En cuanto a la obligación de publicar información contable y los requisitos de su presentación, el Reglamento de 17 de febrero de 1848 que desarrolla la Ley sobre compañías mercantiles por acciones de 28 de enero de 1848, recoge por primera vez la obligación de publicar los balances. Tal y como indica el artículo 34: “anualmente formalizarán las compañías mercantiles por acciones un balance general de su situación, en que se comprenderán todas las operaciones practicadas en el año, sus resultados y el estado de su activo y pasivo. Estos balances, autorizados por los administradores de la compañía bajo su responsabilidad directa y personal, y después de reconocidos y aprobados en junta general de accionistas, se remitirán al jefe político de la provincia, quien dispondrá su comprobación, y hallándose exactos y conformes con los libros de la compañía, se imprimirán y publicarán en el Boletín oficial de la provincia, comunicándose asimismo al Tribunal de Comercio del territorio”.

4. Código de Comercio de 1885

El Código de Comercio de 1885 entró en vigor el día 1 de enero de 1886, derogando el Código de Comercio de 1829.

El artículo 119 del Código de Comercio de 1885 señalaba que “toda compañía de comercio, antes de dar principio a sus operaciones, deberá hacer constar su constitución, pactos, y condiciones, en escritura pública que se presentará para su inscripción en el Registro Mercantil”. Posteriormente, dicho texto normativo (artículo 122) hacía referencia expresa a los distintos tipos de sociedades mercantiles, mencionando lo siguiente: “Las anónimas, en que formando el fondo común los asociados por partes o porciones ciertas, figuradas por acciones (...), encargan su manejo a mandatarios o administradores que representen a la compañía bajo una denominación apropiada al objeto o empresa a que destine sus fondos”.

En relación con la constitución de la compañía, el Código de Comercio de 1885 (artículo 185) señalaba que el capital social debía estar totalmente suscrito y realizado al menos en su 25%, siendo sus títulos nominativos hasta tanto no se hubiesen desembolsado en un 50% de su nominal.

Desde el punto de vista del registro contable para todo tipo de empresas, el Código de Comercio de 1885 exigía a todos los comerciantes la confección de un balance general al final de cada año. Este requerimiento implicaba un mayor esfuerzo para los minoristas que hasta entonces sólo tenían obligación de confeccionarlo cada tres años. Por otro lado, se permitía a todo tipo de sociedades la anotación en un único asiento del producto de todas las ventas diarias al

⁴ En el Proyecto para la reforma del Código de Comercio de 1829, publicado en 1882, se observa una posición preeminente del primero de ellos (Libro de Inventarios y Balances) con relación al resto de libros contables. Esta opinión es compartida por Bernal (2000, 173-201).

contado, cuando anteriormente dicha posibilidad sólo era aplicable para los comerciantes al por menor.

El Título III del Libro Primero (artículos 33 a 49) del Código de Comercio de 1885 establece que los comerciantes debían llevar necesariamente un libro de Inventarios y Balance, un libro Diario, un libro Mayor, un Copiador de cartas y telegramas y otros que pudieran ordenar las leyes especiales en los distintos sectores económicos. Además, las sociedades mercantiles debían cumplimentar adicionalmente un libro de Actas, donde se hicieran constar todos los acuerdos tomados por las Juntas Generales de socios y los Consejos de Administración (artículo 33).

En cuanto al método de contabilidad que se debía utilizar, el Código de Comercio parecía reconocer la existencia de distintas alternativas al recoger textualmente la frase “según el sistema de contabilidad que se adopte” en su artículo 34. Sin embargo, el propio artículo 38, al referirse al Libro Diario señalaba que “seguirán después día por día todas sus operaciones, expresando cada asiento el cargo y el descargo de las respectivas cuentas”, por lo que esta forma de expresión venía a descartar la utilización del método de “partida simple” en favor de la “partida doble”, extremo que se confirma atendiendo al contenido del artículo 40 que señalaba textualmente lo siguiente: “las cuentas con cada objeto o persona se abrirán además por Debe y Haber en el libro Mayor”.

El comerciante podía llevar personalmente la contabilidad, o bien delegar en personas expresamente autorizadas para ello (artículo 35), presumiéndose concedida tal autorización, salvo prueba en contrario⁵.

Los libros contables podrían ser legalizados a instancia de parte, aunque la normativa no obligaba a ello. Para la legalización de los libros contables, éstos debían estar debidamente encuadernados, forrados y foliados, y presentados al Juez municipal⁶ del distrito donde tuviera su establecimiento mercantil la compañía, a efectos de que en el primer folio de cada uno de ellos inscribiese una nota firmada de los folios que tuviere el libro, estampando además en todas las hojas el sello del Juzgado municipal que lo diligenciaba (artículo 36).

⁵ La delegación en la llevanza de la contabilidad fue un tema controvertido en la época, tal como lo evidencia Oliver (1897, Tomo I, 13-14): “si la conciencia del comerciante debe hallarse en los libros, y el Juez debe estar seguro de encontrarla en ellos; si los interesados en los negocios, liquidaciones y participaciones de una casa comercial, necesitan hallar en los libros la verdadera historia de todas las operaciones de la misma; si en el comercio de buena fe, el hombre honrado y probo, en sus malos o desgraciados negocios, tiene el escudo de su dignidad, en medio de la mayor desdicha, en los libros, por ellos se han de ilustrar sus acreedores, por ellos se ha de calificar la quiebra, por ellos en fin, sabe el comerciante sus pérdidas y sus ganancias, y determina la conducta que ha de seguir para lo sucesivo. Pues si tanta importancia tienen los libros de comercio, ¿cómo el legislador no ha significado de un modo concluyente que estos no puede llevarlos cualquier mancebo a falta del comerciante?”. En el párrafo transcrito parece reclamarse de alguna manera la necesidad de conocimientos técnicos para la llevanza de los libros contables con objeto de que la contabilidad pudiera cumplir su fin último, de tal forma que “...con personalidad propia el tenedor de libros y responsabilidad personal por los asientos que hiciera, sería un valladar siempre en el que fraude o mala fe se estrellarían, y debe tenerse en cuenta que en muchos casos los asuntos comerciales y de crédito son verdaderamente de orden público”.

⁶ La R.O. de 29 de diciembre de 1885 disponía que la legalización de los libros comerciales, dado el pequeño trabajo que imponía, se haría por los Jueces municipales, sin recibir por ello derecho alguno. Posteriormente, la R.O. de 27 de noviembre de 1912 decretaba que los Jueces municipales entregasen un recibo al presentante los libros, con indicación de la fecha y hora de la recepción y del plazo que, según el trabajo pendiente de la oficina, había de tardar en despacharse, fijando a su vez que este plazo no podría ser superior a veinte días hábiles, y que el despacho de los libros se haría por riguroso orden de presentación, sin que por los encargados de realizarla y bajo la responsabilidad a que hubiere lugar, pudieran ser postpuestas unas solicitudes a otras.

El texto disponía el contenido de cada uno de los diferentes libros obligatorios en los siguientes términos:

- *Libro de Inventarios y Balances* (artículo 37). Este libro debía comenzar con el inventario elaborado por el comerciante en el momento de dar comienzo a sus operaciones, conteniendo la relación exacta del dinero, valores, créditos, efectos al cobro, bienes muebles e inmuebles, mercaderías y efectos de todas clases, apreciados en su valor real y que constituían su Activo. Además, en el mismo debía de inscribirse la relación exacta de sus deudas y toda clase de obligaciones pendientes, y que formaban su Pasivo. Por diferencia entre el Activo y el Pasivo, se fijaba el Capital con el que iniciaba sus operaciones. Posteriormente y de forma anual, el comerciante debía extender en el mismo libro el balance general de los negocios, con los pormenores antes indicados, y de acuerdo con los asientos procedentes del Libro Diario, sin reserva ni omisión alguna, bajo su firma y responsabilidad⁷.
- *Libro Diario* (artículo 38). La primera partida de este libro debía ser el resultado del inventario inscrito en el Libro de Inventario y Balances, dividido en una o varias cuentas consecutivas. Posteriormente seguirían día por día todas las operaciones llevadas a cabo por el comerciante, expresando en cada asiento el cargo y descargo de las respectivas cuentas. En el caso en que las operaciones fueran numerosas, cualquiera que fuese su importancia, o cuando hubiesen tenido lugar fuera del domicilio, podían anotarse en un único asiento las que se referían a cada cuenta y día, pero guardando el mismo orden. Asimismo, también debían anotarse en la fecha en que se retirase de caja las cantidades que el comerciante destinaba a sus gastos domésticos, llevándose a una cuenta especial que para su control se abría en el Libro Mayor.
- *Libro Mayor* (artículo 39). Este libro se debía abrir por Debe y Haber las cuentas con cada objeto o persona en particular, trasladando al mismo por orden riguroso de fechas los asientos del Libro Diario referentes a ellas.
- *Libro de Actas* (artículo 40). Este libro debía contener los acuerdos que se tomaban por las compañías en juntas o por sus administradores, expresando la fecha, los asistentes, los votos emitidos y cualquier otra información que condujese al exacto conocimiento de lo acordado, debiendo estar debidamente firmada cada acta por gerentes, directores o administradores que estuvieran encargados de la gestión de la sociedad, o los determinados por sus estatutos o bases que la rigiesen.
- *Libro copiator de cartas y telegramas* (artículo 41). En este libro debían ser transcritas, íntegra y sucesivamente, por orden de fechas, incluidas la antefirma y firma, todas las cartas que el comerciante escribiese relativas a su tráfico mercantil, así como los despachos telegráficos que hubiese expedido. En cuanto a las cartas y despachos telegráficos recibidos, solo se observaba la obligación de conservarlas cuidadosamente en legajos de forma ordenada (artículo 42).

⁷ En opinión de Bernal (2000), en el Código de Comercio de 1885 podía observarse una posición preeminente del primer libro (Libro de Inventarios y Balances) con relación al resto.

Respecto a la ejecución material de la contabilidad de la compañía, el Código de Comercio establecía (artículo 43) criterios generales para su presentación, indicando que los comerciantes debían llevar sus libros con claridad, por orden de fechas, sin blancos, interpolaciones, raspaduras ni tachaduras, y sin presentar señales de haber sido alterados sustituyendo o arrancando los folios o de cualquier otra manera. A propósito de los errores u omisiones en que hubieran incurrido, los mismos debían ser salvados a continuación e inmediatamente de ser advertidos, explicando en qué consistían y extendiendo en el concepto como se debía de haber presentado el correspondiente apunte, añadiendo, además, cuando hubiese transcurrido cierto tiempo desde la comisión del error u omisión, una nota al margen del apunte erróneo precisando que había sido corregido.

Además, el Código de Comercio de 1885 exigía publicar anualmente en la Gaceta, el balance detallado de su situación económica (artículo 157).

Por último, se establecía la obligación de conservar toda la documentación contable durante el periodo de tiempo que durase el negocio y hasta cinco años después de haberlo liquidado (artículo 49).

La regulación contable en el siglo XX y XXI da un giro al empezar a estar reguladas por normas contables específicas y detalladas -siendo las principales los Planes Contables-, sirviendo las nuevas leyes mercantiles de marco jurídico para estas leyes contables. Las principales Leyes mercantiles con influencia en las normas contables son: 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; el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas; La Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada; y el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

5. Comisión General de Planificación contable

La normalización específicamente contable en España se basa en la creación de organismos contables y la elaboración de normas exclusivamente contable. Los tres organismos de creación y regulación contable en España son sucesivamente: Comisión General de Planificación contable, Instituto de Planificación Contable e Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Por su parte, las normas contables son los Planes Generales Contables, las Adaptaciones Sectoriales, las Consultas y Resoluciones. Sin duda las normas más importantes son las denominadas Planes Generales Contables, existiendo hasta ahora tres: los de 1973, 1990 y 2007.

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. El Ministerio de Hacienda encargó a esta Comisión la elaboración de un Plan General de Contabilidad (PGC). Fruto de lo anterior en 1973 se reforma el Título III del Libro I del Código de Comercio “De la contabilidad de los empresarios” aprobándose el Plan General de Contabilidad (Real Decreto 530/1973, de 22 de febrero). El PGC de 1973, inspirado en el PGC francés, era 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 las empresas lo fueron adoptando.

El PGC de 1973 debe considerarse como la primera norma específicamente contable de aplicación generalizada para todas las empresas españolas.

El texto 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.

6. Instituto de Planificación Contable

En 1976 se crea el Instituto de Planificación Contable, culminando el proceso iniciado en 1965 con la creación de la Comisión General de Planificación Contable. Las funciones del Instituto son formular adaptaciones sectoriales del PGC, y actualización, perfeccionamiento y difusión de la planificación y técnica contable.

En 1978 se inicia el proceso de armonización europea, con la aprobación de la primera regulación sobre la formulación de cuentas anuales a nivel comunitario, a través de la aprobación de la Directiva 78/660/ CEE relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (Cuarta Directiva),

En 1982, se aprueba 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.

7. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)

En 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.

En 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.

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

En 2002 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 “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. La recomendación más importante es la de homogeneizar la presentación de la información de los grupos de sociedades españoles con las NIC/NIF.

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.

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.

Tras este recorrido histórico por la normalización contable en España podríamos concluir que la contabilidad ha pasado de ser una herramienta oculta que permitía ordenar la actividad del propio comerciante, 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.

8. Conclusiones

España ha sido un referente mundial en la contabilización por medio de la partida doble desde su uso generalizado en el siglo XIV. Igualmente ha tenido un comportamiento destacado en el perfeccionamiento de la práctica contable a lo largo de los siglos con gran importancia en el entorno eclesiástico y gubernamental. La contabilidad en el sector privado tuvo un crecimiento continuado, pero puede considerarse que su desarrollo se debió a la normalización con legislaciones mercantiles y contables que obligaron a realizar los registros con partida doble, a llevar la teneduría con unos determinados libros y sobre todo a presentar la información con unos criterios regulados por Ley. El proceso normalizador en España fue muy anterior que las regulaciones del resto de países.

Aunque la contabilidad ha tenido un progresivo crecimiento, especialización y mejora en la práctica, registro, valoración y presentación, la verdadera mejora fue la normalización. Al establecer una legislación que la defina, la contabilidad se hizo obligatoria y se expuso la forma de elaborarla. Mientras no existía normalización, los usos hacían mejorar la práctica, pero los comerciantes podían no aplicar partida doble, o presentarla de forma inadecuada, porque no estaban obligadas a ello.

En este punto, destacan las Pragmáticas de Cigales de 4 de diciembre de 1549 y de Madrid de 11 de marzo de 1552, donde se ordenaba llevar la contabilidad por el sistema de partida doble y las “Ordenanzas de Bilbao” de 1737, donde se regulaba los libros de contabilidad obligatorios, sus requisitos formales y su valor probatorio, así como la obligación de preparar periódicamente un balance.

El principal objetivo de estas legislaciones para regular las empresas y comerciantes privados era facilitar al Estado un cierto control de las operaciones mercantiles sometidas a algún tipo de tributación con el fin de evitar el fraude.

El siglo XIX trajo dos mejoras en la normalización: por un lado, se amplió a las empresas, no a los comerciantes individuales, que habían sido los destinatarios principales de la legislación hasta ese momento; por otro lado, la legislación mercantil y contable se consolida, haciendo un conjunto de normas aplicado a todo tipo de sectores, con mucho más detalle que las anteriores.

La importancia de la normalización contable se manifiesta en 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. Mucho más cuando la normalización contable forma parte la política económica del Estado, 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.

La normalización específicamente contable en España se basa en la creación de organismos contables y la elaboración de normas exclusivamente contable. Los organismos de creación y regulación contable en España son tres: Comisión General de Planificación contable, Instituto de Planificación Contable e Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Por su parte, las normas contables son los Plan General Contable, las Adaptaciones Sectoriales, las Consultas y Resoluciones; sin duda las normas más importantes son las denominadas Planes Generales Contables, existiendo hasta ahora tres: en 1973, 1990 y 2007.

Dentro de la normalización contable en España, destaca el PGC de 1973 por ser la primera norma específicamente contable de aplicación generalizada para todas las empresas españolas. El texto 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.

9. Referencias bibliográficas

Bernal, M. (2004): “La regulación de las sociedades anónimas y la información contable publicada en la Gaceta de Madrid a mediados del siglo XIX”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XXXIII, ene-mar. 120, pp. 65-94.

--- (2000): “Cambio en la regulación contable: El Código de Comercio de 1885 a través de sus proyectos”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XXIX, 103: 173-201.

Donoso Anes, A. (2008). Organización y funcionamiento administrativo y contable de la Real Hacienda de Indias en tiempo de los Austrias a la luz de la legislación aplicable. De Computis: *Revista Española de Historia de La Contabilidad*, 9, 48-96.

Fernández Peña, E. (1991): La contabilidad y sus profesionales en la España de los siglos XIX y XX. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, nº 1.

Guzmán Raja, I. (2006). Normativa contable en la Armada española durante el periodo 1700-1850: especial referencia a la administración de provisiones. De Computis-*Revista Española de Historia de La Contabilidad*, 3(5), 65–146.

Guzmán Raja, I., Gutiérrez Hidalgo, F. (2019). Accounting, politics and state: proposals for the implementation of the double-entry method in Spanish public accounting and the negative consequences of its rejection (1849-1894). *Innovar*, 29(71), 127–142.

Hidalgo, F. G. (2009). Organización y actividad de los tribunales de cuentas de Ultramar (1851-1893). De Computis-*Revista Española de Historia de La Contabilidad*, 6(11), 3–29.

Mayordomo García-Chicote, F. (2005). Las competencias legales del racional en la organización administrativa y contable del municipio de valencia (comienzos del siglo XVII), *Revista de Contabilidad* Vol. 8, n.º 15, enero-junio 2005, p. 135-153.

Oliver, E. (1897): *La Partida Doble. Estudios teórico-prácticos de contabilidad comercial al alcance de todos*. Tomos I y II, Ed. Vda. de Luis Tasso, Barcelona.

--- (1885): *El Consultor del tenedor de Libros. Estudios prácticos de contabilidad por partida doble aplicados a los principales ramos de la industria y del comercio*. Tomos II, Ed. Marcelino Bordoy y Cía, Barcelona.