

d) CONFERENCIAS (XIVº Ciclo Público)

EL PLAN CONTABLE INTERNACIONAL

Conferencia pronunciada

el 9 de enero de 1959 por el Académico numerario

ILMO. SR. DON FERNANDO BOTER MAURI

EL "BALANCE-TIPO"

Cuando ha de efectuarse el estudio particular del Balance de una determinada Empresa se presenta muchas veces la dificultad de interpretar la verdadera significación de algunas de las cuentas que lo integran. La dificultad es todavía mayor cuando se trata de comparar entre sí Balances de diversas Empresas, y aun Balances de una misma Empresa, pero de ejercicios diferentes.

Para resolver las expresadas dificultades, varios han sido los autores que han propuesto la adopción de un "Balance-tipo" al cual debieran ajustarse todas las Empresas. Indicaremos que esta idea no es precisamente de nuestros días, sino que data ya de fines del siglo pasado.

Los defensores del "Balance-tipo" entienden que si la ley obligaba a que los Balances tuviesen una determinada disposición externa desaparecería la arbitrariedad de los títulos incomprensibles y la lectura de los Balances sería relativamente fácil.

Conviene advertir que los partidarios del "Balance-tipo" no se limitan a proponer una fórmula de Balance, sino que también proponen un tipo de "Liquidación de cuenta de Pérdida y Ganancias", la cual debería publicarse anexa al Balance. Entendemos que, realmente, si se adopta un Balance-tipo es también necesario obligar a publicar el detalle de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias como complemento de aquél.

La primera tentativa oficial que conocemos para adoptar un Balance-tipo fué la de Suiza, a fines del siglo pasado, pero limitada a los Bancos.

En 1893 se creó en Bélgica una Comisión extraparlamentaria cuyo objeto era estudiar y proponer una fórmula-tipo de Balance para toda clase de Empresas. Iniciados los trabajos, la Comisión se dió cuenta en seguida de las dificultades que presentaba la adopción de un tipo general de Balance y redactó cuatro modelos referentes a los cuatro tipos de Empresas comerciales, industriales, financieras y de seguros; pero después de un detenido estudio terminó por adoptar un tipo único. Sin embargo, el proyecto de ley elaborado por la Comisión no llegó a promulgarse.

En el modelo inicial aprobado por la Comisión se hacían constar las palabras de que “pueden ser añadidas a esta fórmula diversas partidas, según las especialidades y las necesidades de cada sociedad”.

Acompañaba al Balance una fórmula o tipo de detalle de Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Y el artículo 65 del proyecto de ley expresaba que “sería permitido añadir otras partidas a las que contenían dichas fórmulas, según las circunstancias de cada caso”.

En 1902 se nombró en Francia una Comisión extraparlamentaria encargada de estudiar las reformas que debían introducirse en la legislación de las Sociedades Anónimas. Entre los puntos discutidos figuró principalmente la cuestión de la unificación del Balance. La Comisión redactó un cuestionario para reunir los elementos de juicio necesarios para resolver. Pero después de largas deliberaciones la Comisión acordó desistir del proyecto de establecer un Balance-tipo.

En 1913 se dictó en Suiza una disposición estableciendo un tipo de Balance para las compañías de ferrocarril. Las sociedades de seguros también están obligadas a sujetarse a una fórmula de Balance-tipo.

En España, desde el año 1908 existe la obligación para las compañías de seguros de todas clases de establecer sus Balances ajustándose a unos determinados modelos o tipos aprobados oficialmente. Y desde el año 1922 también los Bancos deben sujetarse a un Balance-tipo.

Un proyecto de Balance-tipo para toda clase de Empresas fué presentado al Congreso Nacional de Profesores e Intendentes Mercantiles celebrado en Madrid en mayo de 1944, pero en dicho proyecto sus autores se vieron obligados a distinguir entre las diversas clases de Empresas (comerciales, industriales, profesionales, servicios públicos, civiles), estableciendo divisiones y subdivisiones dentro de cada clase, para llegar a asignar a cada grupo unas cuentas “comunes” y unas cuentas “típicas”, expresando que su número era susceptible de ser ampliado.

Es evidente que la adopción de un Balance-tipo facilitaría en gran manera la lectura e interpretación de los Balances publicados, y en el caso de que una investigación posterior demostrara que la compañía ha desnaturalizado algunos títulos o conceptos de la fórmula, siempre sería posible exigir las responsabilidades que correspondieran.

Sin embargo, la práctica ha hecho ver, en primer término, la dificultad de poder establecer una fórmula única de Balance que pudiera servir para toda clase de Empresas, y en segundo lugar, aun cuando tal fórmula se encontrara, no por ello podría asegurarse que ya ninguna compañía podría disimular o silenciar determinados conceptos que a ella conviniere.

* * *

Reconocido por todos lo difícil que resulta encontrar una fórmula-tipo para el balance, se ha expuesto la idea de abandonar este sistema y sustituirlo por la promulgación de un determinado número de reglas o condiciones que deberían obligatoriamente seguirse para redactar los Balances destinados a la publicidad.

La tendencia de las legislaciones parece dirigirse en este sentido, y así vemos que en muchos países las leyes mercantiles contienen un determinado número de requisitos que deben forzosamente seguirse al formar los Balances (valoraciones de las mercaderías y títulos, contabilización de las amortizaciones, saldos en monedas extranjeras, etc.). Este criterio es el adoptado por nuestra ley sobre régimen de Anónimas de 17 de julio de 1951 y sobre régimen de Limitadas de 17 de julio de 1953.

Debe advertirse que una gran parte de estas reglas no se refieren precisamente a hacer inteligible el Balance destinado a la publicidad, sino a obtener la máxima exactitud del Balance que se escribirá en los libros. Recordemos que el Balance que se publica en los periódicos oficiales es casi siempre una condensación del Balance que figura escrito en los libros de contabilidad. Declaramos que, en principio, preferimos el sistema de dictar reglas generales de redacción de Balances al sistema de un Balance-tipo.

Ciertamente que las reglas que se dicten no podrán prevenir todos los casos posibles, pero es evidente que limitarán las dificultades.

* * *

Acabamos de exponer las ventajas y los inconvenientes de los dos sistemas propuestos para hacer posible la lectura de los Balances publicados

por las Empresas; procede ahora que tratemos de encontrar una solución.

No somos de ningún modo partidarios de la formación de un "Balance-tipo" obligatorio, en el sentido que lo entendía la Comisión belga de 1893, pero sí creemos que debería imponerse a las Empresas la obligación de que los Balances destinados a la publicidad se presentaran agrupando las cuentas del Activo según su grado de liquidibilidad y las del Pasivo según su grado de exigibilidad, en la siguiente forma:

<i>Activo</i>	<i>Pasivo</i>
Inmovilizado.	No exigible.
Realizable a largo plazo.	Exigible a largo plazo.
Realizable a corto plazo.	Exigible a corto plazo.
Disponibles.	Cuentas de orden.
Cuentas de orden.	Resultados.
Resultados.	

Cada uno de estos epígrafes expresaría las cuentas y los importes que los integran.

Es evidente que, cualquiera que fuese el carácter de la Empresa, siempre podría aplicarse esta fórmula general. Casi todos los autores de Contabilidad están conformes, en líneas generales, en la división esquemática que acabamos de exponer.

Pero además entendemos que las leyes mercantiles deberían contener un determinado número de reglas generales referentes a la formación de los Balances y a su publicación.

Los Congresos Internacionales de Contabilidad de Bruselas (año 1926) y de Barcelona (1929) se han pronunciado en el mismo sentido que informa las líneas generales del presente epígrafe. El Congreso de Bruselas indicó la conveniencia de escribir fuera de Balance los títulos de las cuentas llamadas de orden.

* * *

En resumen: los estudios, trabajos y proyectos encaminados a establecer un "Balance-tipo" han conducido a sus autores, inexorablemente, a verse obligados, por imposición de la realidad y de la complejidad de la vida mercantil de las Empresas, a admitir la existencia no de un tipo "único" de Balance, sino la de varias y múltiples fórmulas de Balances, lo cual no

se compagina con el pretendido propósito inicial de encontrar un “Balance-tipo” que por propia definición debería tener el carácter de “único” aplicable a todas las Empresas.

Añadiremos que los estudios emprendidos con tal motivo de ningún modo han sido inútiles, pues las dificultades encontradas y las controversias surgidas han puesto en evidencia interesantes aspectos de los problemas contables. En principio entendemos posible el establecimiento de fórmulas de Balance aplicables a grupos limitados de Empresas afines, aunque compartimos la opinión del autor norteamericano W. A. Paton cuando dice que “para que el «Balance-tipo», más que un auxilio, no llegue a ser un estorbo es preciso que su fórmula sea muy elástica” (pág. 172 de su obra *Manual del contador*, publicada, en trad. española, en Méjico, 1947).

EL “PLAN CONTABLE”

Abandonada, prácticamente, la idea de establecer una fórmula “única” de Balance, se ha iniciado desde hace algunos años un propósito más amplio, a saber: establecer un “plan general de cuentas” aplicable a todas las Empresas de una nación.

Cuando una Empresa da comienzo a sus actividades es indispensable que establezca el “plan general de cuentas” que entienda más apropiado a las operaciones a que ha de dedicarse (número y denominación de las cuentas que abrirá en sus libros, funcionamiento y carácter de las mismas, contabilización de costos, criterios de regulación, etc.). De ningún modo ha de dejar a la improvisación surgida sobre la marcha y entre los agobios del trabajo cotidiano un estudio que inexcusablemente ha de merecer gran atención.

Por tanto, todas las Empresas han de tener un “plan contable” previamente estudiado. Pero lo que algunos autores propugnan es la promulgación de un plan general de cuentas que sea obligatorio *para todas las Empresas*.

EL “PLAN CONTABLE” ALEMÁN DE 1937

Se señala al profesor Eugenio Schmalenbach como el verdadero iniciador de la idea de un “plan general de cuentas”, expuesta en su obra *Der Kontenrahmen*, publicada en Leipzig en 1927. Siguiéron otros autores. Sin

embargo, en 1912, el belga Héctor Blairon había formulado un “plan” que fué adoptado por varias Empresas de su país.

Por decreto de 11 de noviembre de 1937, firmado por el ministro Goering, el gobierno alemán estableció las bases para la formación de un sistema de cuentas común para la industria, comercio y artesanía, bases que después fueron desarrolladas para las diversas clases de Empresas. La influencia del referido decreto subsiste todavía en Alemania.

También ha influido dicha disposición en los planes contables establecidos, con carácter privado, para determinados grupos de Empresas en Suecia (1945), Noruega (1948), Austria (1951) y sobre todo en Francia (planes de 1941, 1947 y 1957).

EL “PLAN CONTABLE” FRANCÉS

Desde 1941 existe en Francia, con carácter oficial, un “plan general de cuentas” que si bien es cierto que no es obligatorio, actualmente, para todas las Empresas, tiene este carácter para aquellas que reciben auxilios económicos del Estado y para determinadas Sociedades.

* * *

Con fecha 11 de mayo de 1957, el Ministro de Asuntos Económicos y Financieros de Francia ha establecido un “plan general contable”, al cual deberán ajustarse las contabilidades de las Empresas sometidas al control del Estado, pero con el propósito de que también, en un futuro más o menos próximo, sea aplicado a todas las demás Empresas privadas. De momento no es obligatorio para estas últimas.

La idea de someter todas las Empresas a un plan contable general aparece en Francia, como ya hemos explicado, en 1941, por imposición de las autoridades alemanas de ocupación. El plan fué promulgado en 1943.

Las circunstancias político-militares hicieron desaparecer el plan de 1943; pero, habiéndose adoptado el criterio de “economía dirigida”, se creyó oportuno acudir nuevamente al establecimiento de un plan general contable, que fué aprobado por disposición ministerial de 18 de septiembre de 1947 y que por tal motivo fué llamado “plan contable 1947”

Desde que se publicó el “plan 1947” fueron varias las modificaciones y ampliaciones que de un modo oficial aparecieron sucesivamente, hasta llegar, como ya se ha indicado, al “plan contable 1957”.

Una rápida lectura comparativa del “plan 1947” y del “plan 1957” pone de manifiesto que las diferencias entre ambos son únicamente de detalle. ¿Qué es el “plan contable” francés?

Sencillamente, una enumeración de las cuentas que han de figurar abiertas en los libros, con expresión del carácter y significación que cada una ha de tener, presentada externamente en forma de clasificación decimal en grupos y subgrupos.

Como es natural, ello conduce necesariamente a establecer, directa o indirectamente, una fórmula general de Balance, aunque con la necesaria elasticidad para intentar que realmente resulte una “fórmula general”.

El plan se limita a dar los títulos de las cuentas y su particular significación, sin entrar para nada en definiciones teóricas.

En relación con el “plan contable”, existe en Francia una apasionada discusión. Entre los que con más energía combaten el “plan contable” figura el eminente profesor León Batardon.

Se considera una pretensión excesiva intentar establecer un “molde único” no sólo de Balance, sino de organización general de cuentas, y se censura la forma en que, siguiendo las directrices oficiales, han de contabilizarse las reservas, provisiones y amortizaciones, así como la manera de establecer y saldar las cuentas adecuadas para determinar el beneficio bruto, los costes y el beneficio neto.

En algunas ocasiones, la discusión ha llegado a ser violenta, pues no falta quien considere que el “plan contable” tiene el estigma originario de ser debido a una iniciativa de una fuerza ocupante, aspecto éste extremadamente delicado y sobre el cual entendemos que no es lícito que nosotros hagamos comentarios.

Limitándonos al aspecto técnico, hemos de exponer nuestra sincera opinión, contraria a que la complejidad propia de la organización contable de las Empresas comerciales quiera encuadrarse en una clasificación o “molde” que, aun cuando sea establecida con la máxima atención, siempre resultará forzosamente defectuosa, pues no puede prever todos los casos y modalidades posibles.

En este sentido, creemos preferible el criterio adoptado por nuestra ley sobre Anónimas de 17 de julio de 1951, cuando dispone la inclusión en el Balance de un determinado número de rúbricas generales.

La promulgación del “plan contable” ha tenido, como no podía menos de ocurrir, una innegable repercusión en el contenido de las obras francesas

destinadas a la enseñanza de la Contabilidad. A nuestro juicio, esta influencia ha sido perturbadora.

En efecto, son en gran número las obras contables de carácter didáctico en las cuales sus autores se dirigen al lector que por hipótesis, empieza a estudiar Contabilidad, y desde los primeros capítulos le hablan de esquemas y de clasificaciones, con lo cual lo más probable es que el lector principiante quede bastante aturullado y confuso. Es como pretender explicar taquigrafía a quien no supiera leer ni escribir.

Entendemos que, ante todo, el autor de un tratado de enseñanza contable ha de dedicarse a explicar la teoría general de Contabilidad, de acuerdo con la doctrina que sea de su personal preferencia, y cuando el alumno ya conoce la técnica general contable, será tarea fácil explicarle un “plan” cualquiera.

EL “BALANCE NACIONAL”

Con este nombre se designa un estado que se establece con la finalidad de presenciar la situación de la renta nacional de un determinado país. Por tanto, no obstante su especial denominación, el “Balance nacional” no se refiere al estricto ámbito de la Contabilidad, sino que queda encuadrado dentro de los estudios de tipo económico.

Nos permitimos recomendar al lector la obra *La Contabilidad nacional*, de J. Ohlsson, publicada en traducción española por la casa editorial Aguilar en 1957, y muy especialmente ha de ser leída y estudiada la obra *La Contabilidad nacional de España*, publicada en 1958 siguiendo las normas de la Organización Económica de Cooperación Europea, obra que ha sido escrita por los competentes profesores Manuel de Torres, Andrés Álvarez, Sampedro, Fuentes Quintana, Alcaide Inchausti, Fernández Castañeda y Santos Blanco.

IMPUGNACIONES DE TIPO POLÍTICO

Ya hemos dicho que el primer “plan contable” que, con carácter oficial, fué promulgado por un Estado ha sido el alemán de 1937 por decreto de 11 de noviembre de aquel año, firmado por el ministro Goering. También hemos explicado que el primer “plan” francés fué decretado en 1943, durante la ocupación alemana, y que en realidad era una copia del “plan”

alemán de 1937. Los “planes” de 1947 y de 1957 tienen su fundamento en el de 1937.

Durante la ocupación alemana de Bélgica, las autoridades germanas impusieron su “plan” de 1937, aunque tal imposición no rigió para aquellas Empresas belgas que ya tenían adoptado el “plan” de Héctor Blairon.

También en Holanda las autoridades de ocupación decretaron la aplicación del “plan” germano de 1937; pero antes de que ésta tuviera efecto, los ejércitos alemanes evacuaron los Países Bajos.

Debido a estas circunstancias, el “plan” alemán de 1937 es conocido con el nombre de “plan Goering”, y por tal motivo son muchos los que lo combaten basándose únicamente en que es de origen hitleriano.

Por otra parte, se tiene noticia de que Rusia ha establecido en 1955 un “plan contable” para las Empresas industriales y otro en 1956 para las Empresas comerciales.

El profesor Marcel H. E. R. Mommen, en la página 47 de la obra a que después nos referiremos, dice: “Ciertamente sería interesante examinar las tribulaciones experimentadas por determinados países del Este europeo que han conocido sucesivamente la ocupación hitleriana y la dependencia staliniana (Checoslovaquia, Polonia, Rumania). En estos países, los contables habrán tenido ocasión de reflexionar profundamente. Puede decirse que el “plan Goering” fué un primer “plan contable europeo”. Dudamos que hubiese podido subsistir si no impuesto por la fuerza.”

Entendemos que la polémica sobre la conveniencia o no conveniencia de que exista un “plan contable obligatorio” y sobre el número y carácter de las cuentas que, en su caso, deba contener es una discusión que sólo ha de enfocarse desde el punto de vista científico, sin ninguna influencia de ideologías políticas ni de nacionalismos.

EL “PLAN CONTABLE INTERNACIONAL”

En julio de 1951 se constituyó en París la “Commission Internationale pour l'Étude du Plan Comptable International”, habiendo sido designado H. E. R. Mommen, belga, para secretario, quien es el verdadero promotor de los trabajos. La Comisión no tiene carácter oficial, sino que es una entidad que se propone reunir afiliados de diversos países partidarios del establecimiento de un “plan” internacional. No se trata, pues, de encontrar un “plan” para determinada nación, sino uno que pueda ser aplicado a todos

los países. Algunas veces, en trabajos, discusiones y memorias, usan las denominaciones de "Plan Mundial" y de "Plan Universal".

Ante el hecho de que en los Congresos Internacionales de Contabilidad no era estudiado el problema del "Plan Contable Internacional", fué decidido por la Comisión celebrar lo que se designó con el nombre de "Journées Internationales de la Comptabilité". La primera tuvo lugar en París (1951); seguida de Bruselas (1952), y en la "Journée" de París de 1953 fué aprobada una fórmula esquemática de plan.

Recomendamos la lectura de la obra de M. Mommen que con el título de *Le Plan Comptable International* ha publicado, en dos volúmenes (el primero, de 238 páginas, en 1957, y el segundo, de 336 páginas, en 1958).

La obra constituye un "reportaje" sobre los diversos y numerosos proyectos de "planes contables" nacionales e internacionales y de las deliberaciones habidas durante las "Journées" de la Comisión. Como "reportaje" es el más completo publicado hasta hoy. Pero podría estar mejor. Seguramente que, acuciado por el deseo de que la obra apareciera coincidiendo con la Exposición Internacional de Bruselas de 1958, el autor ha incurrido en graves omisiones. Por ejemplo: no se refiere a la última reforma de 1957 del "plan" francés; no publica todas las deliberaciones de las "Journées Comptables"; no menciona el "Balance-tipo" que desde 1922 existe en España para Bancos y desde 1908 para Empresas de Seguros, ni el proyecto de "plan general contable" aprobado en el Congreso Nacional de Madrid en 1944; etc.

En el aspecto científico, la obra de M. Mommen tiene escaso valor. El índice de materias es completo, pero por su simple lectura se tiene la convicción de que, por ser demasiado completo, el autor no podrá desarrollar de un modo más eficaz todos los temas enunciados (historia de la Contabilidad, exposición de doctrinas y teorías contables, filosofía contable, etc.). Cuando se ocupa de la Contabilidad Pública demuestra que no domina el planteamiento de los problemas que en la misma se presentan. Pero el defecto grave, en el orden científico, es que, no obstante el título de la obra, el autor no estudia lo que ha de ser y lo que ha de contener el "Plan Contable Internacional".

Marcel Mommen hubiera debido dedicar gran atención a exponer su punto de vista técnico respecto a cuáles deben ser los grupos y cuentas que han de integrar el "Plan Contable Internacional", analizando los argumentos en favor y en contra de tal o cual inclusión o exclusión. Ciertamente que

en los *rappports* de las "Journées" se transcriben, entre otras, las intervenciones del autor en las diversas sesiones, con algunas alusiones a los temas generales; pero estas deliberaciones, como todas las de todos los Congresos, están afectadas y perturbadas por el factor del escaso tiempo disponible para la sesión, y así se dice, repetida y angustiosamente, en los *rappports*. Cuando se escribe un libro no actúa la tiranía del reloj, y el autor tiene la obligación de exponer ideas completas en defensa de su criterio.

Tanto en su obra como en las deliberaciones, M. Mommen aparece dominado por una sola obsesión: la de que se apruebe un Plan Contable Internacional, sea el que sea, pero que tenga una "clasificación decimal de cuentas". Marcel Mommen tiene la mística de la "clasificación decimal", y tanto es así que su libro, en lugar de presentarse bajo la usual división de capítulos y epígrafes, adopta una presentación de materias en forma decimal.

LA FORMA EXTERNA

En un "plan contable", sea nacional o internacional, lo verdaderamente importante y fundamental consiste en la determinación de las cuentas generales que ha de contener y la clasificación en grupos, divisiones y subdivisiones de cuentas.

La clasificación, división y subdivisión de cuentas es un problema científico. Si las soluciones adoptadas se presentan simplemente con la adecuada y ordenada disposición de títulos y subtítulos, o bien utilizando además las letras del alfabeto, con índices y subíndices (como hizo Cerloni en sus desarrollos y como alguna vez ha hecho Schmalenbach), o bien encuadrando las cuentas dentro de una clasificación decimal análoga a la modernamente aplicada a las bibliotecas, todo ello es una cuestión accesoria. Nos atreveríamos a decir que casi es una cuestión tipográfica.

Es evidente que la clasificación decimal tiene ventajas, pero también tiene sus inconvenientes. Todos los autores que han meditado serenamente sobre esta cuestión reconocen que la adopción de una clasificación decimal de cuentas tiene el inconveniente de que el número de cuentas de cada grupo, división o subdivisión no puede exceder de diez. En las propias deliberaciones de la Comisión correspondientes a la sesión del 26 de abril de 1952 se formularon dudas y objeciones contra la clasificación decimal, y la respuesta a las mismas dada por M. Mommen hay que reconocer que no fué precisamente todo lo científica que hubiera sido de esperar. Dijo: "Si

pasamos de las diez clases, ya no estamos en sistema decimal. Podemos detenernos en ocho o nueve clases." Fué después de un intenso forcejeo que la Comisión logró sacar a flote la clasificación decimal.

CONTROVERSIA SOBRE EL "PLAN CONTABLE"

Ante todo conviene expresar la misma observación que hicimos con referencia a los estudios comprendidos sobre el "Balance-tipo", a saber: que las controversias sobre el "plan contable" de ningún modo son inútiles, puesto que sirven para poner de manifiesto diversos aspectos de los problemas contables.

En principio, sin ser absolutamente adversarios a la tentativa del establecimiento de un "plan" aplicable a todas las Empresas, entendemos que la cuestión presenta enormes dificultades y que, en definitiva, los inconvenientes son superiores a las pocas ventajas que su adopción proporcionaría. En cambio, creemos factible el establecimiento de "planes contables" en relación con determinados grupos de Empresas, lo cual constituye una posición evidentemente contraria a la teoría de un "plan contable" nacional y único. Con mayor motivo no nos entusiasma la idea de un "Plan Contable Internacional", pues creemos que por ahora y durante muchos años esta aspiración constituye una utopía, y así fué calificada en 1950 por el "Bulletin d'Information du Conseil Supérieur de Comptabilité de France".

Nos atrevemos a afirmar que este nuestro criterio es el mismo que sostienen la mayor parte de autores que se han ocupado de esta cuestión.

Así, el profesor T. Paulsson Frenckner, de Estocolmo, en un artículo publicado en abril de 1953 en la "Revue Internationale de Sciences Économiques et Commerciales", afirma que "el Plan Contable Internacional sería un *standard* que únicamente tendría la ventaja de mal convenir a todo el mundo", y añade que "la idea de la standardización es buena cuando tiene el soporte del respeto a la individualidad, pero es peligrosa cuando está construída con una mentalidad burocrática y dictatorial".

León Batardon, el veterano autor francés que ha formulado numerosas generaciones de contables, pronunció una extensa conferencia contra el "plan contable", el 11 de enero de 1955, en la "Société de Comptabilité de France", la cual tuvo enorme repercusión.

En la obra de M. Mommen (pág. 177) se transcribe un fragmento del *rapport* formulado por la Misión francesa de expertos contables en los Es-

tados Unidos, que, copiado, dice así: "Los norteamericanos se preocupan de los métodos y sistemas de contabilidad y precio de coste con la finalidad específica de establecer entre los miembros de una misma corporación condiciones de inteligencia mutua y de educar a los industriales a medir su productividad, considerando que la prosperidad de cada uno contribuye a la prosperidad de todos, pero que las faltas de los unos repercuten en todos. El "plan contable" en sí mismo es un elemento accesorio, y en todo caso no es un fin. Contrariamente, un "plan contable" que tendiese a limitar la libre fijación de precios o a dificultar la libertad de producción sería declarado ilegal." Y la Misión señala cinco sentencias del Tribunal Supremo de los Estados Unidos en este sentido. Sin embargo, existen planes contables "especiales" legalmente admitidos para determinadas Empresas.

A nuestro juicio, la mejor obra para llegar al convencimiento de que no es posible establecer un "Plan Contable Internacional" es el propio libro publicado por M. Mommen con este mismo título, aunque con el propósito de encontrar adeptos a favor de su idea.

En primer lugar, el libro de Mommen, en su aspecto de *rapport*, presenta unos treinta proyectos de "plan contable", hasta llegar al "Plan Contable Internacional" aprobado por la Comisión de la cual Mommen es secretario. La existencia de tal número de planes no coincidentes demuestra por sí sola la dificultad de encontrar un plan "único".

En algún párrafo de su obra, Mommen se ve obligado a reconocer que existen dificultades insolubles, aunque, optimista, dice que el reconocimiento de tales dificultades no obliga a renunciar a la tarea. En la página 47 del volumen I, refiriéndose al plan alemán de 1937, llega a afirmar que el propósito de Goering de convertirlo en un plan general aplicable a otros países "no hubiera podido subsistir si no impuesto por la fuerza". Y más adelante (página 48) añade: "¿Cuál es el «plan nacional» que sería aceptado por los otros países sin coacción y sin obstrucción? Ninguno. En primer lugar, porque son muchos a quienes se les ha enseñado que su país *is the first in the World*. Después, porque estos planes no han sido concebidos con la amplitud necesaria."

Esta tarea de establecer un "Plan Contable Internacional" con "la necesaria amplitud" es la que ha emprendido la Comisión, y como resultado ha aprobado en la "Journée" de 26 de abril de 1952 una fórmula de "plan" que expondremos al final de esta disertación, como anexo a la misma.

Marcel Mommen, aunque reconoce que el "plan" propuesto puede ser

objeto de discusiones, tiene especial cuidado en añadir, algo tendenciosamente, que está seguro que será aceptado por todos aquellos que tengan un “espíritu abierto”. Planteada así la cuestión, ¿quién se atreverá a situarse entre los “espíritus cerrados”? El lector puede estudiar el “plan” propuesto y formularse después el grave interrogante de cuál será el grupo a que su espíritu pertenece. Por nuestra parte, no vacilamos en declarar que el “plan” no nos entusiasma.

Pero es que en el seno de la propia Comisión surgieron autorizadas voces contra el establecimiento de un “Plan Contable Internacional”, cualquiera que fuese. Así, Touraine pudo decir sin escándalo, en la sesión de 26 de abril de 1952, que “si se da libertad a la Empresa para desarrollar sus ideas, ya encontrará el “plan contable” más conveniente para ella; es el Fisco quien tiene interés en que exista un plan único; conviene, en realidad, efectuar un trabajo de normalización, pero sólo en líneas generales y no en detalle”. Hubo otros oradores que se pronunciaron en análogo sentido. Y por tanto se deduce que el “plan” aprobado fué, en cierto modo, un acuerdo provisional, adoptado ante la premura del tiempo disponible para sesión y para terminar de alguna manera la deliberación iniciada.

Resulta altamente significativo el hecho, señalado por el propio M. Mommen, de que en los siete Congresos Internacionales de Contabilidad celebrados desde el de 1929 en Nueva York hasta el de 1957 en Amsterdam en ninguno se haya debatido el problema del “Plan Contable Internacional” (salvo unas ligeras alusiones al Plan francés en el Congreso de París de 1948).

En la “Journée” celebrada en Bruselas en mayo de 1958 se presentó un trabajo de M. Mommen en el cual éste nos sorprende diciendo que las “clasificaciones han de adaptarse a los imperativos de la industria y al comercio... para establecer su *plan contable particular*”. Ello no es obstáculo para que afirme que el P. C. I. es una “maravillosa unificación”. Y después de exponer unas ideas que no se distinguen precisamente por su claridad dice que quienes no opinen lo mismo son, todos ellos, *seruum pecus*, lo cual es un desplante lamentable, impropio del prestigio e inteligencia de este autor.

* * *

La agrupación de cuentas del Balance aprobada en los Congresos Internacionales de Bruselas (1926) y de Barcelona (1929) a que antes hemos

hecho mención, calificando los saldos según su liquidabilidad o exigibilidad, tiene una evidente superior eficacia técnica sobre las simples e inexpressivas clasificaciones decimales de un “plan” cualquiera.

Si se adopta la fórmula de Bruselas y Barcelona, la cuenta de *Mercaderías*, por ejemplo, puede encontrarse parte en “Inmovilizado” (por la existencia mínima que ha de contener constantemente el almacén), parte en “Realizable largo plazo” (por las existencias cuya venta sólo podrá ser cobrada a largo término) y “Realizable corto plazo” (mercaderías que pueden ser vendidas y cobradas inmediatamente).

En cambio, dentro del “plan”, la cuenta de *Mercaderías* sólo será un número o clase” sin matices ni distingos.

Análogas consideraciones podrían hacerse respecto de los saldos de *Deudores*, *Cartera de valores*, *Efectos a cobrar*, etc., del Activo, y también, en cuanto a la exigibilidad a largo o a corto plazo, de los saldos de *Acreedores*, *Efectos a pagar*, *Créditos hipotecarios*, etc., de Pasivo.

* * *

Por otra parte, se ha dicho que la promulgación de un “plan” obligatorio permitiría la confección de un “Balance general” a fines de estadística por acoplamiento de los Balances de todas las Empresas.

Esta afirmación no puede hacerse en términos absolutos. Por ejemplo: la “clase” denominada “Primeras materias”, que aparece en todos los “planes”, varía de significación según sea la Empresa considerada. Así, para una fábrica de hilatura de algodón, la primera materia es el algodón, siendo el algodón hilado el producto acabado, y para una fábrica de tejidos, la primera materia es el algodón hilado.

* * *

Terminaremos citando dos opiniones no favorables a los “planes contables”, con las cuales estamos, en principio, de acuerdo.

El profesor sueco T. Paulsson Frenckner, en el artículo antes mencionado, dice que “la standardización no puede consistir en un crucigrama inanimado que sólo sirva para retardar la solución del problema”.

En efecto, si llegara a establecerse un “Plan Contable Internacional”, debería tener una extensión enorme, y forzosamente habría un gran número de cuadros o apartados que, respecto a cada Empresa en particular, estarían destinados a no ser utilizados.

El profesor Emigdio Rodríguez Pita, ferviente admirador de los modernísimos autores contables italianos, se declara contrario al “Balance-tipo” en su obra *Ciencia de la Contabilidad* (Barcelona, 1956), y en la página 213 dice que este propósito es lo mismo que si se decretara un modelo general obligatorio de “casa-tipo” para todos los habitantes de una ciudad (solteros, casados, con o sin familia numerosa, etc.). El mismo argumento sirve en relación con el “plan contable”.

Hasta ahora, las únicas voces en favor del “Plan Contable Internacional” se han producido, y aun no con unanimidad, dentro del seno de la Comisión fundada en 1951.

EL PROYECTO DE “PLAN CONTABLE INTERNACIONAL”

A continuación transcribimos el “plan” aprobado en la sesión de 26 de abril de 1952 a que antes nos hemos referido, copiando el mismo texto francés, para evitar equívocos de traducción:

1. INVESTISSEMENTS.

10. Capital.
11. Apporteurs.
12. Reserves obligatoires.
13. Reserves volontaires.
14. Repports anterieurs.
15. Participants.
16. Emprunts.
- 17.
18. Reinvestissements (prêts, titres de participations).
19. Autres sièges d'activités.

2. EQUIPÉMENTS.

20. Incorporels.
21. En cours.
22. Terrains.
23. Constructions.
24. Instalations.
25. Materiel.
26. Mobilier.
- 27.
28. Amortissements.
29. Provisions.

3. FINANCES.

30. Caisse.
31. Banques.
32. Effets à Recevoir.
33. Effets à Payer.
34. Court terme.
35. Warrants.
- 36.
- 37.
38. Liaisons interjournaux ou compensations.
39. Provisions.

4. RÉLATIONS.

40. Fournisseurs.
41. Clients.
42. Personel.
43. Collectivités.
44. Associées.
45. Affiliés.
46. Associations en participation.
- 47.
48. Divers.
49. Provisions.

5. ÉLÉMENTS DE BASE (D'EXPLOITATION).
- 5 A) A aménager par professions et en fonction des méthodes d'Inventaire.
- 5 B)
50. Inventaire permanent.
- 51.
- 52.
- 53.
- 54.
- 55.
- 56.
- 57.
- 58.
59. Achats à distribuer.
6. COÛTS (FRAIS).
- 6 A) A aménager.
- 6 B) Frais par Sections.
69. Frais a distribuer.
7. PRODUCTIONS.
- 7 A) A aménager par professions et selon méthodes d'inventaire.
- 7 B) Prix de revient ou travaux en cours et facultativement les stoks de produits finis.
8. DISTRIBUTIONS.
- 8 A) A aménager par professions, au choix des entreprises.
- 8 B)
89. Ventes a repartir.
9. RÉSULTATS.
- 9 A)
- 90 s/. Exercices antérieurs.
- 91 s/. Investissements.
- 92 s/. Equipements.
- 93 s/. Finances.
- 94 s/. Relations.
- 95 s/. Éléments de base.
- 96 s/. Coûts.
- 97 s/. Production.
- 98 s/. Distribution.
- 99 s/. Résultats globaux.
- 9 B) Résultats analitiques.