

El Origen de la Normalización Contable: EEUU Versus España

Belén Senés García

Afiliación: Universidad de Granada.
Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
Campus de Cartuja s/n, E-18011, Granada, España
bsenes@platon.ugr.es

RESUMEN

El Origen de la Normalización Contable. EE.UU. vs. España

En la relación cultura-contabilidad, se precisa sobre el método comparativo como complemento para explicar y caracterizar las prácticas contables -de los países. Trata sobre los avances en contabilidad de los países desarrollados, en especial en los EE.UU., y la presión de la contabilidad de las grandes empresas en la emisión de normas contables. Al afirmar que "en España, no han sido las empresas las que han jugado un destacado papel en la innovación contable, seguramente por la falta de grandes empresas", aborda el estudio de las condiciones culturales en el desarrollo de la contabilidad de las empresas, para referirse al papel normalizador de las asociaciones contables españolas. Además, con el subtítulo "otros condicionantes culturales", como la tardía implantación de la revolución industrial en España, el marco legal mercantil, la pequeña dimensión de las empresas y su control familiar, el proteccionismo de la época autárquica y las peculiaridades de la idiosincrasia española; los autores concluyen que "la normalización contable ha tenido su origen en el tiempo y los actores encargados de ella distintos al de los de EE.UU. Finalmente hace un llamamiento a los investigadores contables sobre la necesidad de concretar "las afirmaciones histórico-contables por países o por áreas, con similitud en los procesos contables a lo largo de la historia".

PALABRAS CLAVE: Normalización contable, contabilidad y cultura, contabilidad de las empresas, desarrollo de la contabilidad, condicionantes culturales y método competitivo.

ABSTRACT

Accounting Normalization Origin. U.S.A. Vs Spain

In the relation culture-accounting, we make a precision about comparative method as a complement to explain and characterize accountant practices -of the countries. The precision is about accountant advances in developed countries, especially in U.S.A.; and about pressure of the accountancy to great companies by issuing accounting standards. When we say that : "in Spain the companies haven't been the ones who have played an outstanding role in the accountant innovation, due to the absence of great enterprises"; we undertake the study of the cultural conditions in the accountancy development of the companies; to talk about the standardizing role of the Spanish accountant associations. Besides, under the subtitle «other cultural conditioners» like : The belated implantation of the Spanish industrial revolution; the mercantile legal framework, the little enterprise dimension and their familiar control, the protectionism of the autarquic era and the Spanish idiosyncrasy peculiarities; the authors conclude, that the accounting normalization has had its origin in different time and actors to those of the U.S.A. Finally, he makes an appeal to the accountant researchers, about the necessity to concretize "the historic-accountants statements by countries or areas, with similarities in the accountant development processes throughout history".

KEY WORDS: Accountant standardization, culture and accountancy, companies' accountancy, development of the accounting, cultural conditioners, comparative method.

RÉSUMÉ

Origine de la normalisation comptable. Etats-Unis contre Espagne

Dans la relation culture-comptabilité, est précisée la méthode comparative comme complément pour expliquer et caractériser les pratiques comptables -des pays. Cet article traite sur des progrès de la comptabilité dans les pays développés, spécialement aux Etats-Unis; et de la pression de la comptabilité des grandes entreprises dans l'établissement de normes comptables. En affirmant qui «en Espagne, ce ne sont pas les grandes entreprises qui ont joué un rôle important dans l'innovation comptable, en raison sûrement de leur absence même», l'étude des conditions culturelles dans l'élaboration de la comptabilité des entreprises est abordée pour faire le point sur le rôle normalisateur des associations comptables espagnoles. D'ailleurs, avec le sous-titre «autres conditions culturelles» telles que : l'implantation tardive de la révolution industrielle en Espagne, le cadre légal des marchandises, la faible dimension des entreprises et leur contrôle familial, le protectionnisme de l'époque autarchique et les particularités de l'idiosyncrasie espagnole: les auteurs concluent que la normalisation comptable a eu son origine dans en un temps et avec des acteurs différents à ces des Etats Unis. Il est finalement rappelé, aux chercheurs comptables la nécessité de concrétiser «les affirmations historiques - comptables» des pays ou des secteurs similaires dans les processus comptables tout au long de l'histoire.

MOTS CLEFS: Normalisation comptable, culture et comptabilité, comptabilité des entreprises, développement de la comptabilité, conditionnements culturels, méthode comparative.

El Origen de la Normalización Contable: EEUU *Versus* España

1. Introducción: La Cultura Contable y su Diferenciación por Países

La relación entre la Contabilidad y la Cultura es una idea sugerente, en especial porque sirve como sustento de la vinculación entre la Contabilidad y el desarrollo económico.

La cultura es un “todo complejo”. En esencia se trata de algo aprendido, compartido por los miembros de un grupo y que está en la base de la vida de los hombres y, por tanto, producto de una época y de un lugar.

La introducción del vocablo “cultura” asociado al de “contabilidad” se ha producido en el ámbito contable a raíz de los procesos internacionalizadores, cuando se entendió que la tarea armonizadora internacional se realizaría con mayor éxito partiendo de un conocimiento amplio de las circunstancias particulares de cada nación.

Las diferencias internacionales en Contabilidad deben ser relacionadas y explicadas por las diferencias de los factores culturales (Gray, 1985). La cultura se ha convertido en el centro de las discusiones sobre los factores que influyen en el desarrollo de la contabilidad en un país (Nobes y Parker, 1986; Bromwich y Hopwood, 1983; Choi y Mueller, 1992; Arpan y Radebaugh, 1985; Riahi-Belkaoui et al., 1991). De ahí el auge tomado por las investigaciones de culturas específicas nacionales que con su herencia histórica y su tradición y sus valores, determinan la caracterización de la ciencia contable en un momento dado del tiempo.

El análisis de la Contabilidad como manifestación cultural toma en consideración el papel que ésta juega en las operaciones de cálculo económico que tienen lugar en el seno de una sociedad.

La Contabilidad se ocupa de uno de los quehaceres del hombre, aquel que se refiere a los cálculos económicos, a la forma en que se cuantifican las transacciones económicas, atribuyendo cantidades a las cualidades o, a veces, a la inversa.

La contabilidad contribuye a entender la actividad económica de la sociedad. Fija su atención en uno de los aspectos de la vida social, el aspecto económico, que es uno más y no poco importante, de los componentes del entramado de instituciones de todo tipo que constituyen la vida en sociedad.

El fenómeno contable ha de ser considerado, por tanto, como una forma de institucionalización entre la gran variedad de instituciones que constituyen el contenido concreto de una cultura. Bien entendido que las instituciones cambian a través de la interacción de los hombres y es por ello, que si en general la ciencia de la sociedad ha de recurrir al método histórico, especialmente la perspectiva cultural acoge de buen grado la consideración histórica ya que la cultura se desenvuelve en la historia. Es así como muchos practicantes de lo que se viene denominando “Nueva Historia Contable”, consideran a la contabilidad en su manifestación como cultura compartida (Carnegie y Napier, 1996).

Hay que precisar que este método se complementa en los análisis culturales con el método comparativo, en sus vertientes temporal y espacial. La comparación evidencia y (re)afirma el (re)conocimiento: comparación con otros seres, comparación con otras culturas o comparación con otros tiempos.

La posibilidad de hacer comparaciones *cross-national* se viene traduciendo en sucesivas llamadas a los investigadores interesados en ello. Con este tipo de trabajos, cada uno proveniente de un país, se estaría en el camino adecuado para explicar los cambios en el desarrollo de las prácticas contables en países específicos.

En referencia a España, una clasificación que tomaba en cuenta el método comparativo espacial (Nobes, 1986) encuadró a la Contabilidad española como un tipo de información dirigida principalmente a acreedores-prestamistas y con marcados lazos fiscales, a diferencia de otro tipo de Contabilidades, con influencia del Reino Unido o de Estados Unidos, basadas en la práctica contable de las empresas. Otros autores, como Jarne (1997), concretan la caracterización contable española con el nombre “continental-europea”

Parece lógico que ciertos países puedan cimentar su historia contable en los estudios de la contabilidad de sus empresas, potenciando estudios que aborden compañías concretas.

Algo muy parecido llevan a cabo los historiadores de la empresa, sobre todo desde que han tomado conciencia de la significación de las técnicas contables como instrumento para dirigir las organizaciones. Los importantes puntos en común entre los historiadores económicos y los contables han llevado a Gourvish (1995, 3-16), entre los primeros, a reconocer el “éxito de las líneas de comparación” entre ambos campos.

Sin embargo, España no ha contado en los últimos dos siglos con grandes empresas comparables a las de los países pioneros en la implantación de la Revolución Industrial; es más, las mayores pertenecían al poder estatal.

De cualquier manera, para conseguir un cuadro completo de la evolución contable necesitamos identificar los caminos de diversos tipos de eventos - institucionales, técnicos, políticos, morales -, los cuales, en su conjunción, alumbrarán las condiciones en las que se hace posible cierto tipo de innovación contable (Miller y Rose, 1990, 1-31).

Es obligado, por tanto, detenerse a contemplar las condiciones que han hecho posible una particular transformación del conocimiento contable y de su práctica, basándola en términos como las pautas de acumulación del capital, los cambios en los modos de la regulación social, las influencias de condiciones particulares de distintas zonas geográficas, los periodos de crisis económica o financiera, etc. (Miller y Hopper, 1991).

2. La Evolución de la Contabilidad de las Empresas en los Países Desarrollados

En los países desarrollados, los procesos asociados a la Revolución Industrial, al hacer surgir nuevas actividades, evidenciaron las nuevas necesidades de información de los procesos productivos que impulsaron el desarrollo de la *Contabilidad de las empresas*.

En el mundo desarrollado y en líneas generales, el siglo XIX presencié el comienzo del periodo moderno en el cual las sociedades por acciones se convirtieron en la forma dominante de organización empresarial. La expansión de la sociedad anónima como forma empresarial fue acompañada por tres desarrollos contables:

el creciente uso del sistema de partida doble¹; la “profesionalización” de la contabilidad; y el énfasis puesto en las cuentas de determinación de beneficios y de información financiera a los accionistas.

El crecimiento del número de sociedades anónimas y el desarrollo del tráfico de acciones en bolsas organizadas hizo poner un énfasis mayor en el tratamiento contable de las transacciones y de la valoración de los activos involucrados en el establecimiento de los beneficios contables, así como de las partidas que figuraban en balance. La valoración de los activos (de balance o consumidos) resaltó su importancia, sobre todo por su influencia en la determinación de la cifra de beneficios; de éstos dependía la distribución de los dividendos y a la vez eran el índice de la eficacia conseguida en la gestión de los negocios.

La Revolución industrial supuso la concentración de la mano de obra en la fábrica, la mecanización de la industria, la conversión del trabajador artesano en obrero asalariado y el notable aumento de la productividad del trabajo por los cambios técnicos y organizativos que se introdujeron en algunas industrias.

La creciente mecanización llevada a cabo en el siglo XIX exigió dedicar sumas crecientes de capital a los procesos industriales. Este proceso ha sido estudiado con cierta profundidad para los Estados Unidos, abarcando desde principios del siglo XIX, con el surgimiento de los primeros molinos textiles, hasta la aparición de las empresas estructuradas en divisiones en la década de los años veinte de nuestro siglo.

Las grandes inversiones de capital necesarias para llevar a término las nuevas actividades económicas impulsaron *la importancia de los edificios, plantas, equipo y supervisión, es decir, los costes no asignables directamente al producto que crecieron rápidamente en relación a los costes directos de materiales y mano de obra. Tenían que organizarse y controlarse mayores volúmenes de trabajo, así como administrarse procesos más complejos* (Solomons, 1968,11).

1. El auge del empleo de la partida doble se circunscribe a la segunda mitad del siglo XIX, derivándose de la influencia de los profesionales de la contabilidad, cuyos servicios se veían crecientemente empleados por las empresas de tamaño mediano o grande.

Destacó la importancia del conocimiento del coste por producto. Éste podía ser aportado por la contabilidad financiera en su sentido de coste total pero se demandaba el conocimiento del coste por producto. Su desarrollo comienza de manera eminentemente práctica: el fabricante de una empresa en particular calcula los costes de su producto según sus necesidades aplicando ciertas técnicas de acumulación de costes a efectos de control y cuantificación de inventarios, magnitud necesaria para la contabilidad financiera.

Los contables financieros consideraron que los costes estándares podían simplificar mucho la tarea de valoración de inventarios y acudieron a los estudios que realizaban los ingenieros de la escuela de la "Administración científica" del trabajo, de los que vino de la mano el concepto del coste estándar así como los estudios sobre normalización y estandarización de materiales, equipos, métodos y tiempos en aras de la mayor racionalidad en el uso de los recursos.

3. La Presión de la Contabilidad de las Empresas en la Emisión de Normas Contables: El Caso de E.E.U.U.

Estados Unidos, país abanderado por excelencia en el desarrollo de normas contables, ha evidenciado en su pasado reciente que el desarrollo de la contabilidad ha venido de la mano de sus organizaciones empresariales.

En este país, la abundante práctica contable de las empresas va configurando el panorama del proceso de la regulación contable en estrecha conexión con la regulación legal.

Una Ley del año 1918 fue la primera en reconocer expresamente los procedimientos de contabilidad aceptados en la práctica empresarial a los efectos de determinar fiscalmente la utilidad (beneficio) disponible. Con ello se cumplía la intención del Congreso de crear la mayor armonía posible entre la contabilidad fiscal y la práctica existente.

Previamente, en 1913, la Ley del Impuesto sobre el Beneficio había sometido a gravamen una base imponible obtenida a partir de la diferencia entre entradas y salidas de efectivo, pero hubo de ser enmendada, a instancias de la presión empresarial, para interpretar que las palabras "pagado" y "efectivamente pagado"

no constituían necesariamente desembolsos reales. Así que en 1916 y por ley, se permitió que las declaraciones pudieran hacerse de acuerdo con la base sobre la que la sociedad llevaba sus libros (Tua, 1983, 57-58).

En el primer cuarto de siglo, el desarrollo del mercado de capitales originó una importante demanda de información financiera que ocasionó mayores exigencias de uniformidad, aunque el enfoque todavía fuera predominantemente crediticio. Pero en esos momentos ya existían prácticas contables arraigadas, como demuestran los *Special Bulletins* emitidos entre los años 1920 a 1929 por el recién creado -1916- American Institute of Accountants (AIA).

La crisis de 1929 impulsó tanto la información contable financiera como la de costes. La contabilidad había de informar tanto a los que invertían en bolsa, aconsejando en aspectos de información contable como asistir al proceso de gestión en la empresa, determinando con bases racionales los productos que debían dejar de fabricarse ante la época de depresión.

En Estados Unidos y en torno a los años 30 va desplazándose aquel objetivo de la contabilidad que hacía de ella el soporte en el que se basaba la concesión de créditos, ya que el *Uniform Accounts* editado por el AIA en 1936 muestra, según Hendriksen (1974, 71-72), que "*los estados financieros se preparan con el propósito de presentar una reseña o informe periódico sobre el progreso de la gerencia y tratan de la situación de la inversión en el negocio y los resultados alcanzados durante el ejercicio bajo examen*".

Así, en 1938, un trabajo teórico que trataba de clarificar y mejorar las prácticas contables (Sanders, Hatfield, y More, 1938) establecía como objetivo básico de la contabilidad el facilitar la práctica de los negocios a fin de alcanzar sus fines, así como un adecuado reparto del beneficio entre los inversores.

Este trabajo fue una generalización empírica de las prácticas contables dentro del más estricto enfoque descriptivo, en el que la experiencia y la aceptación generalizada son la base para determinar los principios contables (Tua, 1983, 72).

La información contable fue acompañada de un mecanismo controlador, nos referimos a la obligación de su revisión por parte de un auditor independiente, incorporada en la *Securities Act* de 1933 y en la *Securities Exchange Act* de 1934.

Los acontecimientos que acabamos de exponer sobre Estados Unidos y en relación con la Contabilidad permiten definir, según su origen estadounidense, el importantísimo concepto de los "principios de contabilidad generalmente aceptados" de la siguiente manera (Tua, 1983, 77):

"Normas emitidas por instituciones con autoridad reconocida al respecto y derivadas de la práctica más recomendable... reglas extraídas de la propia práctica, avaladas por su habitualidad y respaldadas por un organismo armonizador, que las hacen de obligado cumplimiento en atención a su amplio grado de difusión". (el subrayado es nuestro)

En España, no han sido las empresas las que han jugado un destacado papel en la innovación contable, seguramente por la falta de grandes empresas.

4. Condicionantes Culturales en el Desarrollo de la Contabilidad de las Empresas en España

4.1 los orígenes estatales de la objetivación del beneficio empresarial

El relato que acabamos de exponer sobre el desarrollo de la contabilidad de las empresas se refiere, como decíamos primero y en términos generales, a los países desarrollados. En España se ha dado el caso opuesto a lo reflejado en el caso estadounidense, de manera que cabe argumentar que la contabilidad de las empresas ha sido en este siglo y hasta finales de los ochenta un producto de la presión de la Hacienda Pública sobre las empresas.

El caso concreto de España, en cuanto al desenvolvimiento de la contabilidad, ha venido marcado por la intervención del Estado. La delimitación objetivadora del beneficio contable no ha partido en este país, a diferencia de otros países, de cuerpos profesionales pujantes como las corporaciones de auditores, ni tampoco de las necesidades de las compañías privadas, requeridas por los intereses de sus accionistas, o por el funcionamiento de la Bolsa. Por el contrario, fue una ley fiscal, de principios del siglo XX, la que vino a definir qué iba a considerarse beneficio y qué no. Tengamos en cuenta que en los inicios del siglo XX, ni siquiera la ley mercantil, el Código de Comercio de 1885, contenía mención alguna sobre la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

La función fundamental de la contabilidad era servir como medio de prueba en justicia y especialmente como soporte de comprobación de las operaciones que originaban la obligación de pagar al fisco.

Hay que tener presente que esto ha ocurrido en España, pero no sólo en España. En otros países del sur europeo, la contabilidad y la información contable de las empresas han estado igualmente condicionadas por las exigencias fiscales. La "cultura latina" de estos países con entornos culturales comunes puede aportar luz sobre la interpretación de este fenómeno denominado como "carácter jurídico de la contabilidad".

Cabe pensar que la regulación fiscal se haya constituido en una posición de "avanzadilla" respecto a la emanación profesional de normas contables. La emanación profesional será el fruto madurado de la actividad mercantil y del asociacionismo, mientras que la primera surgió, en España, como respuesta al déficit económico de la Hacienda española.

En dicho país, el desarrollo de la objetivación del hecho contable ha respondido, en su origen, a las necesidades del Estado.

Así se puede argumentar que el surgimiento de la primera manifestación científico-técnica de la Contabilidad en España, se basó en criterios fiscales. Nos referimos a la Contribución de Utilidades del año 1900, que puede explicarse como respuesta a la acuciante necesidad financiera del Tesoro por aquellas fechas, aunque también pretendiera conseguir la progresividad de dicha figura impositiva.

Siendo así, antes de aplicar una imposición directa sobre las rentas empresariales, era requisito previo la definición técnica del beneficio, por inclusión y por exclusión, de sus dos componentes, los ingresos y los gastos. Esta fue una aportación, en los inicios de este siglo y desde la Hacienda española, de su ministro, Raimundo Fernández Villaverde.

De cualquier forma, el sentir del empresariado español respecto a la contabilidad empresarial, y durante la mayor parte de este siglo, se ha traducido en que se enjuiciara como buena información contable aquella que cumpliera con las normas fiscales. Con estos presupuestos, el beneficio contable y el fiscal eran idénticos por definición. Pero tampoco podía ser de otra forma porque los únicos preceptos contables que había eran los de la legislación fiscal.

4.2 *El reciente papel normalizador de las asociaciones contables españolas*

Habría que buscar también entre las asociaciones que pudieran constituir el grupo de corporaciones cuyo papel pudiera ser significativo en la configuración del cuerpo de normas contables. Es cierto que en un capitalismo avanzado las asociaciones contables suelen tener una función de regulación muy importante, pero dicha afirmación ha de contrastarse en los distintos países y en distintas épocas.

En España, y en cuanto a asociaciones que englobaran el ámbito contable, hay que citar en primer lugar a los Titulares Mercantiles. Aunque su origen como asociación se remonta a 1881, esta asociación profesional, tal vez porque la actividad mercantil no generó la demanda suficiente, se ocupó del acceso preferente a los puestos públicos y al *status* de sus miembros, más que al desarrollo de aspectos teóricos que, en parangón con el caso americano, hubieran hecho surgir el cuerpo de principios contables.

Precisamente este grupo profesional dio origen a la auditoría, aunque se denominaba censura o revisión de cuentas. Pero lo cierto es que a pesar de varios intentos desde finales del siglo XIX, no consiguieron articular la función auditora en España.

Ciertamente esta función cristalizó en 1944 con otra agrupación, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Éste fue el único organismo profesional que, hasta la década de los 80, agrupaba a los expertos en auditoría. Sin embargo se ha constatado que, en torno a los años 60, esta ocupación era marginal entre los miembros del Instituto (Fernández Peña, 1989). En las vivencias relatadas por el veterano doctor Fernández Pirla, la figura del censor era rechazada porque, a falta de un cuerpo de principios contables respecto de los cuales emitiera su opinión el auditor o de un Plan de Cuentas, cabía argumentar que quien más y mejor conocía las cuentas era el que las elaboraba.

También en este aspecto y con bastante diferencia temporal con respecto a lo expuesto para Estados Unidos, el impacto legal de la auditoría en las sucesivas regulaciones del mercado de valores se produjo, en España, en la década de los sesenta. Sin embargo, los debates que ello suscitó terminaron por hacer prevalecer la postura de las Juntas Sindicales, partidarias de que la certificación se refiriera

simplemente a la concordancia de cifras con las que hubiera en la contabilidad. La auditoría, para concluir, vino a implantarse realmente con el sometimiento obligatorio a las Directivas Comunitarias, tras nuestra incorporación a la CEE, cuando la VII Directiva provocó la aparición de la Ley de Auditoría en 1988.

La asociación profesional que verdaderamente se ha ocupado de los principios contables en España ha sido AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) pero no comenzó su labor hasta 1978 que fue el momento de su creación.

A trazos muy gruesos, éste ha sido el devenir de la contabilidad empresarial en España hasta que el objetivo final de la “imagen fiel” de la reforma contable-mercantil de los 80 desplazó el anterior objetivo de rendición de cuentas ante Hacienda.

4.3 Otros condicionantes culturales

Ahora bien, decíamos al principio que para conseguir un cuadro completo de la evolución contable necesitábamos identificar los caminos de diversos tipos de eventos, los cuales, en su conjunción, alumbrarían las condiciones en las que se hace posible cierto tipo de innovación contable.

Pues bien, asumiendo que no pretendemos agotar la variedad de condicionantes culturales que dan como resultado ciertos niveles de desarrollo, repasamos brevemente y a continuación, un conjunto de circunstancias que no han favorecido la demanda de la contabilidad como herramienta formal de control. Estas son:

➤ La tardía implantación de la Revolución Industrial en España.

La implantación de la sociedad industrial no fue un fenómeno uniforme; en cada país se dio una correlación distinta de las fuerzas que marcaron la dinámica de la transición al mundo capitalista y por ello, la contabilidad de las empresas ha de ponerse en relación con sus factores coadyuvantes.

Siguiendo la historia económica y, como se expone a continuación, la industrialización de España es cosa de nuestro tiempo.

Historiadores económicos españoles como Leandro Prados, Jordi Nadal y Gabriel Tortella hablan del “fracaso” de la Revolución industrial en España

durante el siglo XIX², demostrando que la industria española de principios del siglo XX estaba más atrasada con respecto a la inglesa e incluso a la francesa que a principios de XIX. En 1910 los niveles de industrialización españoles estaban entre los más bajos de Europa. El siglo XIX debió haber supuesto un proceso de industrialización pero en realidad sólo quedó plasmado en intentos de modernización.

Entonces, la industrialización de España es, pues, cosa de nuestro tiempo: *"El caso español es menos el de un 'late joiner' que el de un intento, abortado, de figurar entre los 'first comers'"* (Nadal, 1984, 108).

Si admitimos que la Revolución industrial en España es cosa reciente, cabe afirmar que el desarrollo de la Contabilidad de las empresas haya experimentado un auge también reciente, diferenciándose del documentado y estudiado proceso de esta disciplina en los países pioneros de la Revolución industrial.

➤ El marco legal mercantil.

"En España, la primitiva regulación restrictiva de las Sociedades por acciones, seguida de un amplio periodo de caótica inhibición, ha sido uno de los principales factores institucionales del atraso del capitalismo español y, en especial, del subdesarrollo industrial" (Jiménez, 1974).

La relativa importancia del volumen de capital canalizado por las Sociedades personalistas y de Responsabilidad Limitada, hasta bien entrado el siglo XX, confirma la tardía generalización de las formas capitalistas de gestión empresarial en la economía española. Gran parte de la legislación restrictiva sobre sociedades y libertad de industria de la primera época franquista³ continuó vigente después de la ley de sociedades anónimas de 1951 para acabar siendo derogada a lo largo de la década de los sesenta. El predominio de la Sociedad Anónima es un fenómeno de mitad de la década de los cincuenta que apoya el argumento de la entrada por esa fecha de la economía española en la industrialización moderna.

2. Estos autores sostienen que la historia económica de la España contemporánea se divide entre un siglo XIX de crecimiento lento y atraso con respecto a la norma europea, y un siglo XX de crecimiento rápido y recuperación de gran parte del terreno perdido con respecto a Europa.

3. El General Franco ganó la guerra civil en 1939.

➤ La pequeña dimensión de las empresas y su control familiar.

La existencia de mercados extensos favorece la instalación de grandes fábricas, que como en el caso de Estados Unidos, hizo que surgieran las grandes corporaciones bajo la forma de sociedades por acciones.

España, sin embargo, ha sido un país de pequeñas empresas, al igual que otros países mediterráneos. Estas pequeñas empresas han adoptado como forma empresarial más extendida a lo largo de los siglos XIX y XX, la organización de la empresa familiar de tipo tradicional, donde la propiedad y la gestión coincidían en las mismas personas y donde pervivían los métodos paternalistas y autoritarios. Así se evitaban costes tanto legales como de control y gestión. También se evitaban los riesgos que el gran tamaño les hubiera aportado dada la escasa dimensión de los mercados internos, que los empresarios suplían con la diversificación de la producción. La forma jurídica de las sociedades personalistas resultaba también conveniente ya que permitían resolver con agilidad los problemas de constitución o transformación (García, 1994).

➤ El proteccionismo de la época autárquica.

En España, el proteccionismo frenó la modernización empresarial y la implantación de la gran empresa, así como la importación de los modelos de organización imperantes en los países avanzados. Por otra parte, los principios de la producción en masa, característicos de las grandes empresas, eran postergados ante la preferencia de los pensadores por la concepción artesanal del trabajo. En las compañías españolas se difundió con mucha lentitud el modelo de organización científica. A título de ejemplo, la organización científica no se enseñó en las Escuelas de Ingeniería hasta 1928. Entre las escasas aplicaciones del Taylorismo se han citado el caso de empresas como Trubia, La Maquinista, Perfumerías Gal y Estándar Eléctrica (Guillén, 1994). Sin embargo, hemos podido comprobar en dos de ellas, La Maquinista –extinguida pero con abundante material histórico- y Perfumerías Gal –con sede actual en Alcalá de Henares- que sus archivos no han sido convenientemente estudiados.

“La empresa industrial solamente ha alcanzado grandes dimensiones cuando el Estado ha intervenido en su creación. Las empresas industriales no estatales, con una aportación sustancial al proceso

industrializador del país, quedan en segundo plano, en cuanto al volumen de sus activos se refiere" (Aubanell, 1994)

➤ El régimen de contingentación y vigilancia en torno a los precios.

Desde el final de la Guerra Civil Española (1939) operó el régimen intervencionista del Gobierno sobre la producción. Los sistemas de vigilancia en torno a los precios y los cupos de primeras materias, bajo el control de organismos autónomos como la Fiscalía de Tasas y un régimen de contingentación y licencias de importación, reducían la libertad del empresario a unos límites tan estrechos que se veía abocado a sustraer muchas operaciones de sus cuentas, influenciado, sin duda, por el temor a las sanciones.

➤ Y en términos más difusos, las peculiaridades de la idiosincrasia española.

Las razones aducidas para explicar la ausencia de grandes empresas y de empresarios emprendedores en España son de diversa índole y algunas de ellas configuran grandes tópicos sobre la idiosincrasia de lo español.

Los rasgos culturales y sociales vinculados con el retraso económico constituyen casi siempre una polémica. Uno de los historiadores económicos españoles reproduce los más citados para el caso español (Tortella, 1994):

- *El viejo prejuicio aristocrático contra el trabajo, en especial el manual.*
- *La tradicional desconfianza católica hacia el capitalismo (leyes contra la usura, elogio de la pobreza, recelo hacia la competencia, el materialismo, y las actitudes racionales).*
- *La pasividad intelectual y el respeto a la ortodoxia impuestos por la Inquisición.*
- *Los bajos niveles educativos.*
- *La larga tradición mercantilista, partidaria de la intervención estatal en la economía y de la regulación y gremialización de la actividad empresarial y del trabajo.*
- *El conocido círculo vicioso: el propio atraso es un obstáculo al desarrollo económico y una barrera a la iniciativa empresarial.*

5. Conclusiones

5.1 Es necesario conocer las diferencias en el momento y en el tiempo en los que se origina el proceso que va implantando las normas contables en distintos países.

5.2 La generalización en referencia a la emanación de las normas o de los principios contables y, por extensión, cualquier afirmación histórico contable con visos de universalidad puede evidenciar un conocimiento restringido a ciertas áreas predominantes.

5.3 La normalización contable española ha tenido un origen en el tiempo y en los actores encargados de ella distinto al de los Estados Unidos de América del Norte.

5.4 En consecuencia con los puntos anteriores, creemos conveniente hacer un llamamiento a los investigadores contables en el sentido de la huida de la generalización, o bien, en el sentido de una mayor toma de conciencia de la necesaria concreción de las afirmaciones histórico-contables por países o por áreas con similitud en el desarrollo de los procesos contables a lo largo de la historia.

Bibliografía

ARPAN, J. S. & RADEBAUGH, L. H. (1985): *International Accounting and Multinational Enterprises*. John Wiley. New York.

AUBANELL, A. M. (1994): "La gran empresa en España (1917-1974). Una nota crítica". (Large companies in Spain (1917-1974). A critical review). *Revista de Historia Industrial*. N° 5.

BROMWICH, M. & HOPWOOD, A.G. (1983): *Accounting Standard setting: An International Perspective*. Pitman. London.

CARNEGIE, G. D. & NAPIER, C. J. (1996): "Critical and interpretive histories: insights into accounting's present and future through its past". *Accounting, auditing & Accountability Journal*. Volumen 9, N° 3. Páginas 7-39.

CHOI, F. D. S. & MUELLER, G. G. (1992): *International Accounting*. Prentice-Hall International. London. 2ª Edición.

FERNÁNDEZ, E. (1989): *Diccionario de Auditoría*, Samsa Distribuciones, Madrid.

GARCÍA, J. R. (1994): "Las sociedades colectivas y comanditarias en la dinámica empresarial española del siglo XIX" (Collective and joint companies in the Spanish business world of the 19th century). *Revista de Historia Económica*. Año XII. N° 1. Invierno de 1994. Pág. 180.

GOURVISH, T. (1995): "Business history: in defence of empirical approach?". *Accounting, Business and Financial History*. Volumen 5. N° 1. Marzo.

GRAY, S. J. (1985): "Cultural influences and the international classification of accounting systems". Workshop "Accounting and Culture". European Institute for Advanced Studies in Management (ELIASM) Amsterdam.

GUILLÉN, M. F. (1994): *Models of Management. Work, Authority and Organization in a Comparative Perspective*. The University of Chicago Press. Chicago.

HENDRICKSEN, E. S. (1974): *Teoría de la Contabilidad*. UTHEA. México.

JARNE, J.I. (1997): *Clasificación y Evolución Internacional de los Sistemas Contables*. AECA Monografías. Madrid.

JIMENEZ, T. (1974): "Formación de capital y fluctuaciones económicas. Materiales para el estudio de un indicador: creación de Sociedades mercantiles en España entre 1860 y 1970". (Capital formation and economic fluctuations. Materials for studying an indicator: creation of companies in Spain between 1860 and 1970) *Hacienda Pública Española* N° 27. Pág. 144.

MILLER, P. & HOPPER, T. (1991) "The new Accounting History: an introduction". *Accounting, Organizations and Society*. Volumen 16. N° 5/6. Páginas 395-403.

MILLER, P. & ROSE, N. (1990b): "Governing Economic Life" *Economy & Society*.

NADAL, J. (1984): "El fracaso de la Revolución Industrial en España. Un balance historiográfico". (The failure of the Industrial revolution in Spain. A historical and biographical balance). *Papeles de Economía española*. N° 20. Pág. 108.

NOBES, C. W. & PARKER, R. H. (1986): *Comparative International Accounting*, Philip Allan Publishers Limited. Second edition reprinted. Oxford.

RIAHI-BELKAOUI, A. & PICUR, R. D. (1991): "Cultural Determinism and the Perception of Accounting Concepts", *The International Journal Of Accounting* N° 26, Págs. 118-130.

RIAHI-BELKAOUI, A., PEROCHIN, C. & MATHEWS, M. R. (1991); Report on the cultural studies and accounting research committee, *Advances in International Accounting*. N° 4.

SANDERS, T. H., HATFIELD, H. T. & MORE, U. (1938) *A Statment of Accounting Principles*. American Institute of Accountants. New York.

SENES, B. (1997): La Contabilidad como fenómeno cultural de nuestro tiempo. Tesis doctoral inédita. Universidad de Granada.

SOLOMONS, D. (1968); "The Historical Development of Cost Accounting" en el capítulo I de DAVIDSON S.; WEIL R.L. (1978): *Hand book of Cost Accounting*. Mc Graw Hill. New York. Pág. 11.

TORTELLA, G. (1994): *El desarrollo de la España Contemporánea. Historia económica de los siglos XIX y XX*. Alianza Universidad Textos. Madrid.

TUA, J. (1983): *Principios y Normas de Contabilidad. Historia, metodología y entorno de la regulación contable*. Instituto de Planificación Contable. Madrid.