

VICENTE PRADES ALBALAT

Profesor asociado de la Universidad Jaime I de Castellón

ACCÉSIT PREMIO *ESTUDIOS FINANCIEROS* 1996

Sumario:

- I. Introducción.
- II. La reforma fiscal de 1900: el nacimiento de la imposición directa sobre el beneficio empresarial y su repercusión sobre las prácticas contables.
- III. 1939-1957. El período autárquico y sus consecuencias sobre las prácticas contables.
- IV. Las reformas fiscales de 1957 y 1964. Los sistemas de evaluación global.

- V. El proceso normalizador de 1973 y la reforma del Código de Comercio de 1885.

- VI. La situación de la contabilidad en España tras las reformas de 1973.

- VII. Consecuencias del cambio social y político: la reforma fiscal de 1977.

- VIII. La opción europea.

- IX. Conclusiones.

- Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

La contabilidad, una técnica desarrollada desde la Edad Media por administradores y comerciantes, ha evolucionado de forma importante a lo largo del presente siglo bajo el empuje de las crecientes necesidades de información sentidas por las sociedades desarrolladas. En el Reino Unido el desarrollo contable se vio claramente favorecido por los cambios experimentados en las industrias manufactureras como consecuencia de la Revolución Industrial. En los Estados Unidos, fueron los problemas económicos de las décadas de 1920 y 1930, así como el *crack* de la Bolsa de 1929 los que impulsaron tanto la investigación como el desarrollo de un proceso de normalización contable. En una sociedad claramente menos desarrollada como era la española durante dicho período, la importancia de la información contable no se puso de manifiesto hasta los primeros años del presente siglo, con la llegada de la imposición directa sobre el beneficio empresarial.

La imposición directa requiere la previa determinación de la base imponible. Precisamente, la búsqueda de un modelo coherente de determinación del beneficio empresarial ha constituido desde hace tiempo un importante tema de investigación contable, desarrollado desde un enfoque teórico desde las primeras décadas de este siglo por autores norteamericanos tales como PATON y LITTLETON. Ello no obstante, las diferencias entre un modelo de desarrollo teórico, y otro básicamente interesado en la determinación de la base imponible son bastante significativas. Dependiendo de lo que se considere, y por lo tanto, contabilice, como ingreso y gasto, la distribución del excedente empresarial será bastante diferente. Con tres grandes grupos disputándose el excedente empresarial: accionistas, a través del dividendo, directivos y empleados a través de sistemas de incentivos vía participación en beneficios, y la Administración del Estado, mediante la recaudación impositiva, cualquier cambio en lo que pueda considerarse como beneficio empresarial llevará necesariamente aparejado una redistribución de renta entre los tres grupos mencionados.

En un sistema impositivo en el que la cuota a pagar se establece como un porcentaje de los beneficios -imposición directa-, se comprende fácilmente el interés de las autoridades fiscales en la definición y mantenimiento de un sistema contable capaz de suministrar la información necesaria. En España, y desde principios del presente siglo, las autoridades iniciaron un proceso de emisión de

normas fiscales que, debido a la inexistencia de normas contables, fueron rápidamente aceptadas como tales. Escasamente criticadas, este conjunto de disposiciones, promulgadas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, fueron ampliamente aceptadas como normas «neutrales» y «objetivas».

El concepto de neutralidad está siendo objeto de creciente controversia. La neutralidad se asocia con demasiada frecuencia al mantenimiento del *status quo* vigente. Recientes estudios (MERINO & NEIMARK, 1982; TONY & GRAY, 1982; HINES 1989a, 1989b, 1991) demuestran la ausencia del «interés general» en el proceso de emisión de normas contables. Siguiendo esta línea de trabajo, el presente estudio pretende mostrar cómo, lejos de cualquier modelo «científico» y «neutral», el desarrollo contable en España no es sino el producto de una lucha social, en el cual dos grandes grupos se ven envueltos en la lucha por la apropiación del excedente empresarial. Estos grupos resultan identificados como autoridades fiscales por un lado, y propietarios -contribuyentes- por otro. No se considera a administradores ni empleados como parte importante en esta lucha por el excedente empresarial debido a la estructura del tejido productivo del período analizado, en el que la mayor parte de las empresas aparecen como de propiedad, y gestión, familiar.

Las autoridades fiscales necesitaban de la información contable para así poder establecer la base imponible del impuesto. En un contexto de evasión fiscal, ampliamente aceptada por la sociedad, tal y como se mostrará mas adelante, la lucha entre el Ministerio de Hacienda, empeñado en incrementar la recaudación fiscal, y las empresas, intentando ocultar una parte de sus transacciones fuera del control de dichas autoridades, causó un daño enorme al valor de la información contable. Durante la mayor parte del presente siglo, las empresas españolas consiguieron ocultar una parte de su negocio, manteniéndolo fuera de los registros contables oficiales. La información contenida en los mismos se fue progresivamente alejando de la realidad, hasta llegar a perder todo valor como reflejo de la verdadera situación empresarial. El estudio del origen de dicho proceso, las razones que permitieron el mantenimiento de dicha situación durante casi un siglo, así como las circunstancias que han posibilitado su reciente ruptura, constituyen el objetivo del presente estudio.

II. LA REFORMA FISCAL DE 1900: EL NACIMIENTO DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA SOBRE EL BENEFICIO EMPRESARIAL Y SU REPERCUSIÓN SOBRE LAS PRÁCTICAS CONTABLES

En los primeros años del presente siglo no existían en España normas contables sustantivas. La escasa legislación sobre dichos temas aparecía básicamente recogida en el Código de Comercio de 1885. Dicho Código, fuertemente influenciado por el Código francés, no dedicaba prácticamente atención alguna a los aspectos contables materiales (CUESTA, 1973). Principalmente interesado en aspectos formales, como la forma en la que las anotaciones contables debían transcribirse en los libros, no intentaba regular a través de normas -principios- contables el modo en que determinar el patrimonio, la posición financiera y el resultado de la actividad empresarial (TÚA, 1989).

El Código de 1885 mantenía el tradicional respeto a la naturaleza secreta de la información contable. En concreto, el Código prohibía expresamente que cualquier Tribunal o autoridad pudiera efectuar inspecciones destinadas a averiguar si los comerciantes llevaban sus libros contables de la forma establecida por la legislación. También prohibía la inspección general de los libros contables de una empresa, con la sola excepción de los casos de litigio por herencias, liquidaciones societarias, o quiebras. En el supuesto de que los libros tuviesen que ser examinados como medio de prueba en juicio, dicho examen debía limitarse a aquellos asientos relacionados con la cuestión objeto de disputa.

En lo que a temas fiscales se refiere, el sistema impositivo establecido por Mon y Santillán en 1845 permanecía todavía en vigor en los últimos años del siglo XIX. Un importante problema que presentaba dicho sistema era su falta de capacidad para proporcionar los recursos necesarios para sufragar el gasto público. El déficit presupuestario se convirtió en una constante a lo largo de todo el período 1850-1900, con la sola excepción de los años 1876-77. Durante todo este período, los sucesivos Gobiernos compensaron el progresivo descenso de los ingresos procedentes de la imposición directa mediante sucesivos incrementos de la imposición indirecta.

La reforma fiscal promovida por el Ministro de Hacienda Fernández Villaverde, promulgada en 1900, estableció lo que se vino en llamar la «Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria», introduciendo al mismo tiempo algunos cambios menores en la imposición indirecta. La nueva «Contribución de Utilidades» pretendía incrementar la imposición directa, constituyendo el primer paso hacia la imposición directa del beneficio empresarial (ÁLVAREZ, 1992). Este sistema fiscal permaneció vigente, con algunos cambios menores destinados a incrementar la presión fiscal, hasta 1940. La reforma de Fernández Villaverde consiguió resolver a corto plazo los problemas presupuestarios, pero, a partir de 1914, primero debido a la guerra de Marruecos, y después, a partir de 1923, debido a los importantes gastos del Ministerio de Obras Públicas, el déficit público reapareció de nuevo, permaneciendo hasta 1936.

La «Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria» de 1900 únicamente se aplicaba sobre aquellas empresas que adoptaban determinada forma societaria. La base imponible de dicho impuesto se establecía a partir de la información contable contenida en los libros llevados de acuerdo con la normativa del Código de Comercio de 1885. Por lo tanto, no se exigían a dichas empresas requisitos contables adicionales. Ello no obstante, la regulación contable contenida en el Código de Comercio era bastante escasa, y ello llevó a la rápida aparición de dos problemas: el primero de ellos era la falta de normas contables que determinasen qué podía considerarse como ingreso y como gasto a la hora de determinar el resultado contable, y, por lo tanto, la base imponible del impuesto. El segundo tenía su origen en las dificultades existentes para la verificación de la información contenida en los libros, dada la legislación vigente, particularmente celosa en la protección del tradicional secreto de las anotaciones contables.

En ausencia de normas -principios- contables, el Reglamento, publicado en 1906, introdujo una serie de normas fiscales que permitiesen a las empresas el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Obviamente estas normas estaban lejos de ser normas contables. Por ejemplo, al definir el con-

cepto de beneficio fiscal, el reglamento establecía límites específicos dentro de los cuales los gastos empresariales podían considerarse como gastos fiscales. Así, la amortización de los diversos elementos de activo no podía superar el 5 por 100 anual, y el importe destinado a fondos de pensiones no podía superar el 10 por 100 del total de gastos de personal. También tenía la consideración de gasto fiscal el importe que se suponía deberían pagar en concepto de alquileres aquellas empresas establecidas en inmuebles propios. Ésta es la primera vez que se establece en España un beneficio fiscal distinto del beneficio contable (ÁLVAREZ, 1992).

El segundo problema radicaba en la falta de sinceridad de las empresas a la hora de suministrar la información requerida por las autoridades fiscales. Al objeto de determinar la cuota impositiva, la ley obligaba a las empresas sujetas a la misma a proporcionar una declaración jurada de los beneficios del ejercicio. Llama la atención la utilización en pleno siglo XX del antiguo recurso al juramento, vieja tradición introducida en España por los visigodos. El recurso al juramento implica la creencia de que Dios está presente de alguna manera en los asuntos humanos, y por lo tanto no va a permitir que su nombre se utilice en falso. Pronto las autoridades fiscales descubrieron que no podían confiar en la información suministrada por las empresas a través de sus declaraciones juradas. Es así como ya el reglamento estableció la obligación de que las empresas proporcionasen a las autoridades fiscales, además de la declaración jurada de los beneficios del ejercicio, un conjunto de documentos relacionados con los dividendos, así como información adicional que permitiese comprobar a los funcionarios del Ministerio la correcta determinación de la base imponible.

Los empresarios se alarmaron, debido a que el texto de la ley permitía a los inspectores fiscales, por primera vez en España, la inspección de los libros contables (ROVIRA, 1976), considerados hasta aquel momento como estrictamente privados y confidenciales. Es así como consiguieron convencer a los legisladores, quedando la capacidad investigadora de los inspectores fiscales seriamente limitada en el reglamento. La capacidad de inspección quedó restringida a unos pocos aspectos, lo que la hizo claramente insuficiente para una correcta verificación de la sinceridad de la información proporcionada por las empresas. Estas restricciones legales limitaron en tal medida el trabajo de los inspectores fiscales que dañaron seriamente el valor de la reforma. Ya en 1913, el Ministro de Hacienda, Flores de Lemus, se quejaba de la falta de capacidad de las autoridades fiscales para comprobar los documentos remitidos por las empresas. Aunque dichos documentos se preparaban y presentaban siguiendo las instrucciones de dichas autoridades, parece ser que la información presentada no era demasiado fiable. También se quejaba el Ministro de la legislación vigente, afirmando que Hacienda no podía luchar contra las prácticas de doble contabilidad sin recibir previamente autorización y poderes para hacerlo (citado por ROVIRA, 1976). En resumen, las autoridades españolas introdujeron un sistema fiscal similar al francés de la época, pero, al copiar su organización externa «olvidaron» la creación de un Departamento de Inspectores Fiscales como el francés. Tras las quejas del Ministro, se creó un Departamento de Graduados Comerciales dependiente de dicho Ministerio.

La reforma fiscal de 1900 supuso la aparición de una serie de normas fiscales, que establecían tanto el concepto de beneficio fiscal como la forma de determinarlo. Estas normas, debido a la ausencia de una normativa contable suficiente, empezaron a ser usadas, y aceptadas, por las empresas

como normas contables. La reforma no introdujo cambios significativos que afectasen a la privacidad de la información contable, que permaneció como algo perteneciente al ámbito personal del empresario, limitando, por tanto, la capacidad inspectora de los funcionarios de Hacienda. Aunque se promovió el uso de la contabilidad en las empresas, no se establecieron mecanismos que salvaguardasen la sinceridad de la información suministrada.

III. 1939-1957. EL PERÍODO AUTÁRQUICO Y SUS CONSECUENCIAS SOBRE LAS PRÁCTICAS CONTABLES

A pesar de las quejas que en 1913 mostraba Flores de Lemus al referirse a la falta de honradez de las empresas a la hora de preparar sus declaraciones impositivas, resulta comúnmente aceptado que los estados contables de las empresas solían ofrecer una situación bastante aproximada de su verdadera situación. Los bajos tipos impositivos, unidos a la estabilidad monetaria, y al escaso número de empresas sujetas a imposición directa, tenían como consecuencia un nivel satisfactorio de la información contable, aunque ésta se preparase normalmente en función de los requisitos fiscales (MORENO, 1976). Ello no obstante, los elevados beneficios que algunas empresas alcanzaron durante la Primera Guerra Mundial llevaron al inicio de un proceso de falsedad contable como forma de evadir la imposición sobre tales beneficios.

Esta situación de aceptable sinceridad contable sufrió un vuelco importante en los años que siguieron a la Guerra Civil española de 1936-39. La guerra provocó la destrucción de una parte importante de la capacidad productiva española, obligando al Gobierno a un control riguroso de la producción y distribución de los escasos recursos disponibles. Las tendencias intervencionistas se vieron reforzadas tras el fin de la Segunda Guerra Mundial. El rechazo internacional al Gobierno del General Franco favoreció el establecimiento de una economía autárquica, dentro de la cual resultaba necesario producir todo aquello que había de ser posteriormente consumido, dada las escasas relaciones comerciales existentes con el resto de países. Las economías autárquicas conducen a situaciones en las que se racionan los productos, mientras que los precios se establecen artificialmente, lejos de las leyes del mercado. A las empresas se les hizo particularmente difícil conseguir, dentro de los canales oficiales de distribución, las materias primas y piezas de repuesto necesarias para desarrollar su actividad productiva, mientras que estos bienes solían estar disponibles en el mercado negro. Además, las empresas pronto se apercibieron de que podían obtener importantes beneficios desviando una parte de su producción a mercados paralelos al oficial. En bastantes ocasiones, el comercio dentro del mercado negro llegó a ser una cuestión de supervivencia empresarial. Como este mercado no existía oficialmente, cualquier transacción efectuada en el mismo debía mantenerse al margen de los registros contables oficiales. La falsedad contable se extendió y generalizó a lo largo de todo el país como una consecuencia más de los obstáculos que una economía autárquica crea al libre comercio.

La promulgación de inadecuada legislación tributaria reforzó la situación de fraude fiscal. En 1939, el Gobierno estableció un nuevo impuesto sobre los beneficios extraordinarios, con el ánimo de gravar los elevados beneficios conseguidos por algunas empresas durante el período post-bélico. La Administración definió beneficios extraordinarios como aquellos que excediesen del 7 por 100 del capital social, o la media de los tres años anteriores a 1936. Al no efectuar ajuste alguno por la inflación, muchas veces las cuotas a pagar realmente se convertían en confiscatorias. Lógicamente, las empresas hicieron frente a esta situación mediante un aumento en la evasión fiscal.

En 1940 se promulgó la reforma fiscal auspiciada por el Ministro de Hacienda José Larraz. La nueva legislación no introdujo reformas sustanciales en el sistema impositivo, concentrándose los cambios en la expansión de la base imponible, así como en el incremento de los tipos impositivos. Aunque, teóricamente, la reforma suponía un aumento importante de la carga fiscal, el incremento real de la misma fue bastante menor. La reforma de Larraz no introdujo los instrumentos necesarios para conseguir una mejora sustancial de la información sobre las bases imponibles (CLAVERA y otros, 1978), y los incentivos para la evasión fiscal aumentaron con el incremento de los tipos impositivos. En un contexto de creciente falta de sinceridad fiscal, cualquier intento de incrementar la recaudación fiscal requería aumentar previamente la capacidad inspectora de los funcionarios del Ministerio de Hacienda. Un intento de esta naturaleza hubiera colapsado probablemente el sistema económico, basado en gran parte en el mercado negro. Al mismo tiempo, tal decisión hubiera perjudicado los intereses de los propietarios de las empresas, y, como es bien sabido, la historia de cualquier Ministerio de Hacienda es básicamente un reflejo de los sucesos políticos y de la estructura de poder. Tras el fin de la Guerra Civil de 1936-39, con el triunfo de los conservadores, hubiese sido bastante extraño que éstos decidiesen imponerse a sí mismos una carga fiscal superior a la previamente existente. Lo que la Reforma consiguió al fin fue un incremento en la recaudación por impuestos indirectos, mientras que la imposición directa se mantuvo en niveles similares a los previamente existentes.

En este contexto, el incumplimiento de la ley se convirtió en algo normal, y muchas veces incluso necesario para la supervivencia de las empresas. Como los libros oficiales de las empresas únicamente podían recoger la producción y ventas oficiales a precios, cupos, y salarios oficiales, el resto de las operaciones efectuadas por las empresas se contabilizaban en libros adicionales. Esta práctica permitía a las compañías eludir los controles administrativos, y, al mismo tiempo, eludir también los diferentes impuestos sobre el consumo, beneficios, y beneficios extraordinarios. Rápidamente extendida, y ampliamente aceptada, los valores y principios morales en cuestiones económicas, así como la ética en el pago de impuestos, resultaron seriamente dañados. La práctica de llevanza de un doble juego de libros contables: el oficial, llevado para cumplir con las obligaciones administrativas, de intervencionismo económico, así como las fiscales; y el privado, que recogía el resto de las transacciones efectuadas por las compañías, se convirtió en algo firmemente establecido y socialmente aceptado, no sólo para estas circunstancias concretas, sino como algo usual y normal en períodos posteriores (MORENO, 1976). Una vez que una situación de falta de veracidad contable se convierte en algo socialmente aceptado, resulta difícil de desterrar debido a los beneficios que obtienen de la misma las personas o empresas que utilizan dichas prácticas.

La promulgación, en 1951, de la Ley de Sociedades Anónimas -LSA- parecía ser la gran oportunidad para incorporar la legislación contable española a las modernas tendencias contables; ello no obstante, esta oportunidad fue desaprovechada. La legislación contable contenida en la LSA pronto demostró ser pobre e inadecuada para cubrir las necesidades demandadas por el mundo de los negocios. Las nuevas normas eran una mezcla de conceptos sacados sin demasiado cuidado del Código Civil italiano de 1942 y de la Ley de Sociedades alemana de 1937. El modelo de Balance, así como el de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, no cubrían los requisitos mínimos demandados en 1951 por las economías de los países industrializados. Las reglas de valoración eran inadecuadas, y era posible identificar numerosas lagunas. No había tampoco referencias a cuestiones tan importantes como los grupos de empresas, empresas asociadas, consolidación contable, etc. (CUBILLO, 1990; SÁNCHEZ, 1989). Al promulgar esta ley, el Gobierno español desaprovechó la oportunidad que se le presentaba para conseguir un desarrollo contable independiente de la legislación fiscal. La mayor parte de las empresas identificaban a las autoridades fiscales como el principal usuario de la información financiera, encontrándose cómodas con la pobre regulación contable contenida en la nueva legislación, y, principalmente, con la total ausencia de norma alguna que les obligase a auditar sus estados contables, lo que les permitía salvaguardar sus libros contables lejos de miradas indeseadas.

Buscando incrementar la calidad de la información contable, la Ley de Sociedades Anónimas de 1951 creó la figura del «accionista censor de cuentas». También en este caso la legislación española fue incapaz de sentar las bases para el establecimiento de un procedimiento auditor serio. A estos «accionistas censores», a los que no se les requerían conocimientos contables, se les encargó el control de los estados financieros elaborados por las sociedades, quedando el recurso a auditores externos limitado a supuestos muy concretos. Obviamente, las inspecciones efectuadas por socios sin conocimientos contables difícilmente podían solucionar el problema de la falta de veracidad contable, ni tampoco incrementar la calidad de la información presentada.

IV. LAS REFORMAS FISCALES DE 1957 Y 1964. LOS SISTEMAS DE EVALUACIÓN GLOBAL

La creciente evasión fiscal, favorecida por la inadecuada inspección de las bases imponibles, condujo a un estancamiento de los ingresos fiscales en términos reales. Los esfuerzos del Ministerio de Hacienda para incrementar la recaudación impositiva se habían concentrado durante la primera mitad del siglo en las subidas de tipos impositivos, así como en el incremento de la capacidad actuadora de la inspección fiscal. Progresivamente los inspectores recibieron mayores competencias, al tiempo que aquellos contribuyentes descubiertos en actuación fraudulenta eran sancionados con multas cada vez mayores. A pesar de estos esfuerzos, la falta de veracidad contable estaba tan ampliamente extendida en España que no había forma de solucionar el problema del déficit presupuestario, convirtiéndose así en un lastre importante en el proceso de desarrollo económico. Las frecuentes amnistías fiscales, moratorias, y exenciones retroactivas aprobadas entre 1940 y 1957 no favorecieron precisamente un cambio en dicha situación.

En 1957 el Gobierno español promulgó el Plan de Estabilización, que buscaba romper con la previa situación autárquica, favoreciendo el despegue económico. Dentro del paquete de medidas de dicho Plan, en diciembre de 1957 se estableció un nuevo sistema impositivo: el «Sistema de Evaluación Global», con el objetivo de resolver el problema del déficit presupuestario. Con este nuevo sistema, el Gobierno reconocía su incapacidad, renunciando a conocer el beneficio real de las empresas. Ante las dificultades encontradas para incrementar la recaudación impositiva, las autoridades fiscales crearon un sistema de Grupos mixtos de funcionarios públicos y contribuyentes, los cuales se encargarían de negociar los beneficios teóricos de cada sector de actividad. Partiendo de estos «beneficios medios», y a través de un complicado proceso, estos mismos Grupos establecían la cuota a pagar por cada empresa.

El nuevo sistema de recaudación permitió al Ministerio de Hacienda conseguir los recursos necesarios para hacer frente a los crecientes gastos del Gobierno, al tiempo que permitía a los contribuyentes políticamente influyentes el negociar su contribución concreta a los gastos del Estado. Las empresas quedaban gravadas, por tanto, no con un porcentaje de sus beneficios, sino con una carga fiscal negociada políticamente. Dependiendo de la habilidad (o poder) sectorial para negociar su contribución a los gastos estatales, y de la posición en concreto de cada empresa dentro de su grupo, empresas con beneficios similares resultaban gravadas con cuotas bastante diferentes. El pago de impuestos se convirtió así en una cuestión política.

La nueva legislación permitía que aquellas empresas que se considerasen perjudicadas en el reparto de los cupos impositivos pudiesen optar por la determinación de la cuota impositiva a partir de los beneficios reales. Para ello se establecieron mecanismos legales, basados en las anotaciones contables. Ello no obstante, las autoridades promovieron el uso general de los Sistemas de Evaluación Global, tanto en lo que se refiere a la imposición directa como a la indirecta (ROVIRA, 1976). La nueva legislación propició un claro retroceso en la costumbre de llevanza de contabilidades, dado que las empresas pronto descubrieron que con el nuevo sistema fiscal la llevanza de libros contables dejaba de ser obligatoria (BAZA, 1976), al menos en lo que se refería al principal destinatario de la información contenida en los mismos, la Hacienda Pública. Ello produjo una situación caótica en cuanto a la llevanza de contabilidad entre las pequeñas y medianas empresas, que eran la gran mayoría de las existentes. Las grandes empresas (considerando como tales aquellas cotizadas en Bolsa) mantuvieron sus sistemas de información contable, pero la mayor parte de las empresas españolas llegaron a un incomprensible nivel de abandono en sus registros contables.

La reforma fiscal iniciada en 1957 se perfeccionó y consolidó con una segunda reforma, la de 1964. Esta última legalizó de hecho la ficción contable. Cuando, por ejemplo, se establecía que los beneficios contables no podían ser inferiores en más de un 40 por 100 a los atribuidos por el Sistema de Evaluación Global, el legislador obligaba a las empresas a manipular sus registros contables para que éstos mostrasen el nivel de beneficios establecido por las autoridades fiscales.

No obstante, el Gobierno de la época era consciente de lo inadecuado de esta situación. Es así como se intentó repetidas veces que las empresas modificasen sus prácticas contables. Para ello se promulgaron varias leyes de regularización de balances. También se aprobaron amnistías fiscales en

1961 y 1964, al igual que, más adelante, en 1973 y 1977. La Ley de Regularización de Balances, Texto Refundido de 1964, autorizó a las empresas a que aflorasen en sus libros contables los activos ocultos, así como los pasivos correspondientes, autorizando al mismo tiempo la eliminación de pasivos ficticios. Pese a ello, las empresas no reaccionaron en general ante esta generosa ley, que les ofrecía la amplia amnistía implícita en la autorización concedida para incorporar en sus libros contables los activos ocultos, y así entrar en una nueva etapa de veracidad contable. Tal y como indica ROVIRA (1976), la pervivencia de los Sistemas de Evaluación Global supusieron un serio obstáculo para los objetivos buscados con las leyes de regularización de balances. Las empresas no vieron la necesidad de iniciar una nueva era de información contable completa y veraz que no resultaba necesaria dada la vigente legislación fiscal. Los Sistemas de Evaluación Global permanecieron en vigor durante treinta años, aunque empezaron a debilitarse a partir de 1968, cuando bancos, compañías aseguradoras y grandes empresas fueron excluidos de los mismos.

La calidad de la información contable hubiese podido mejorar sensiblemente con la introducción de la auditoría obligatoria de estados financieros. Pero lo legislado en este período resultó de nuevo insuficiente. A partir de 1964 los estados financieros de las compañías cotizadas en Bolsa debían ser certificados por un miembro del Instituto de Censores Jurados de Cuentas (ICJC). El significado exacto del término «certificado» resultó objeto de controversia durante años. La interpretación dada por la Bolsa, era la de que la ley simplemente exigía que un miembro del ICJC inspeccionara la concordancia entre la información remitida a la Bolsa y la contenida en los libros contables de las empresas cotizadas. Esta opinión era compartida por numerosos Censores Jurados de Cuentas. El mismo Instituto específicamente autorizó con fecha 25 de enero de 1973 a sus miembros a limitar su trabajo profesional a certificar, sin ninguna clase de auditoría previa, la simple concordancia entre la información presentada a la Bolsa y la contenida en los libros contables. Aunque esta autorización fue revocada en 1976, de hecho, la práctica de certificar sin ningún tipo de auditoría previa subsistió entre los miembros del ICJC (FERNÁNDEZ, 1988). De nuevo las empresas habían conseguido salvaguardar su información financiera de inspecciones indeseadas.

V. EL PROCESO NORMALIZADOR DE 1973 Y LA REFORMA DEL CÓDIGO DE COMERCIO DE 1885

Tal y como se ha comentado con anterioridad, la legislación contable de mayor rango estaba contenida en el Código de Comercio de 1885, cuyos artículos relativos a la contabilidad no habían sido revisados desde la fecha de promulgación del Código. La legislación contable no había sido, por tanto, adaptada al proceso general de modernización que España había experimentado a lo largo del siglo XX. Una vez comprobada la ineficacia de las normas contables contenidas en la Ley de Sociedades Anónimas de 1951, y en ausencia de proceso alguno normalizador iniciado por la profesión, el Gobierno decidió la modificación de la legislación contable, así como el inicio de un proceso normalizador. Tanto el proceso de reforma del Código de Comercio, como el de normalización contable estuvieron de nuevo, como a continuación se verá, fuertemente influenciados por los intereses de la Administración Fiscal.

A diferencia del modelo anglosajón, donde las normas contables son discutidas y emitidas por la profesión, el proceso normalizador español siguió en España un modelo que podemos denominar como «legal» (véase PUTXY *et al.*, 1987), en el que son los organismos administrativos los encargados de su elaboración. Tras un largo proceso, iniciado en 1964, se eligió el Plan de cuentas francés de 1957 como el modelo a partir del cual construir el primer Plan General de Contabilidad español. Como no podía ser de otra manera, fue un texto fiscal, la Ley de Regularización de Balances, Texto Refundido de 1964, la que abrió el camino para un ulterior proceso normalizador contable. En concreto, la ley autorizaba al Ministerio de Hacienda el establecimiento de modelos de Balance que deberían ser utilizados de forma obligatoria por todas aquellas empresas que se beneficiasen de las exenciones fiscales concedidas por la ley. Aunque la ley únicamente autorizaba al Ministro de Hacienda la emisión de Balances normalizados que facilitasen el trabajo de los inspectores fiscales, el fracaso experimentado en los primeros intentos de establecer un balance distinto para cada sector de actividad condujo hacia la búsqueda de un modelo general que sirviese de hilo conductor de futuros trabajos.

El Plan General de Contabilidad (PGC), publicado en 1973 y ampliamente aceptado, no introdujo mecanismo alguno que permitiese combatir la situación de falta de veracidad contable. Con el PGC, los estados financieros confeccionados por las empresas españolas empezaron a presentar una estructura similar, pero todavía, y durante bastantes años, siguieron estando lejos del ideal de mostrar una imagen fiel de la situación empresarial.

En su texto, el PGC insistía una y otra vez en que sus objetivos eran exclusivamente económicos, intentando convencer a sus potenciales usuarios de la ausencia de cualquier propósito fiscal. Esta visión de Plan contable, libre de injerencias fiscales, no aparece compartida por nadie (TÚA, 1990). La opinión compartida por la mayoría de los autores es la de que el principal objetivo perseguido por el Ministerio de Hacienda al promulgar este texto fue la de conseguir una información normalizada y ordenada de los beneficios a efectos fiscales. En esta línea, MOLL (1985) se refiere al Plan de 1973 como un conjunto de reglas técnicas promulgadas básicamente por razones fiscales, mientras que SÁNCHEZ (1989) afirma que el PGC es una muestra de la confusión existente en España entre contabilidad e impuestos. Los datos contables se convierten en datos fiscales, y la normalización contable los hace homogéneos, convirtiéndolos en técnicamente apropiados para su utilización por las autoridades fiscales (CUBILLO, 1979).

Aunque la utilización del PGC no fue declarada obligatoria, de hecho se expandió rápidamente, probablemente debido a la falta de normas contables alternativas que poder utilizar a la hora de cumplir con los requisitos legales (y fiscales). Junto a esta aceptación voluntaria, las autoridades fiscales contribuyeron también a la rápida difusión del PGC. La Ley de Regularización de Balances, promulgada en 1973, autorizó de nuevo a las empresas a incorporar en sus registros contables sus activos y pasivos ocultos, con la condición, entre otras, de adoptar el PGC cuando así fuesen requeridas por la Administración.

En relación a la reforma del Código de Comercio de 1885, de nuevo fue una norma fiscal la que introdujo el estímulo necesario para tal reforma (PONT, 1973; ROVIRA, 1976). La Ley de Reforma Fiscal de junio de 1964 establecía que, en orden a coordinar los aspectos comerciales y fis-

cales de la contabilidad empresarial, el Gobierno propondría al Parlamento un proyecto de ley para modificar tanto el Código de Comercio como la legislación especial sobre contabilidad. Pasado un tiempo, el Gobierno encargó esta tarea al Ministerio de Justicia. Como resultado de estos esfuerzos, en 1973 se reformó la regulación contable contenida en el Código de Comercio. El texto reformado obligaba a las empresas a preparar sus Inventarios, Balances y Cuentas de Pérdidas y Ganancias, siguiendo «criterios contables generalmente aceptados». No obstante, estos criterios no parecían definidos en el Código, al tiempo que tampoco aparecía en el mismo referencia alguna al organismo oficial o profesional encargado de su emisión. Esta falta de autorización específica permitió a las autoridades fiscales proseguir con sus prácticas de emisión de normas fiscales, que continuaron siendo aceptadas e identificadas por la mayor parte de la profesión contable como normas contables. Aunque la reforma introdujo una limitada auditoría de estados financieros, efectuada por expertos contables, ésta se limitaba a un pequeño número de situaciones concretas. El Código no introdujo la obligación de auditar de una forma general los estados financieros como el camino lógico que promoviese la veracidad de la información.

Aunque algunos autores, como MOLL (1985) afirman que, considerada en su conjunto, la reforma del Código de Comercio de 1973 puede calificarse como positiva, la mayor parte de los mismos no comparten esta opinión. Así, por ejemplo, PONT (1973) afirma que el deseo de modernizar las normas contenidas en el viejo Código de Comercio para adaptarlas a las necesidades del siglo XX, quedó muy lejos de verse cumplido, mientras que CUBILLO (1990) hace hincapié en la pobre, algunas veces equivocada, y siempre confusa regulación de los principios contables, piedra angular de todo desarrollo contable. El aspecto más positivo de la reforma fue el abandono de una serie de requisitos formales en la llevanza de los libros, pero, ello no obstante, la reforma se detuvo mucho antes de alcanzar el punto deseable. También se ha criticado a esta reforma por constituir un paso atrás en las tendencias que empezaban a aflorar hacia la generalización de la práctica de la auditoría (ALVIRA y GARCÍA, 1976).

El PGC de 1973 facilitó el trabajo de los contables, acelerando la introducción de la informática en su trabajo. Pero de nuevo es preciso recordar que una contabilidad formalmente correcta no implica necesariamente que la misma sea veraz, y las reformas de 1973 no introdujeron mecanismo alguno que favoreciese un cambio en la situación de falta de veracidad de la información contenida en los libros contables. Parece ser que las fuerzas que resistían el deseable cambio eran todavía lo suficientemente fuertes como para frenar la profunda y necesaria reforma que llevase a la contabilidad de las empresas españolas hacia una nueva situación.

VI. LA SITUACIÓN DE LA CONTABILIDAD EN ESPAÑA TRAS LAS REFORMAS DE 1973

En 1976, el Instituto de Estudios Fiscales, organismo dependiente del Ministerio de Hacienda, encargó un estudio sobre la situación de la contabilidad en España a un grupo de expertos fiscales (funcionarios del Ministerio y asesores fiscales). Una vez conocidos los resultados obtenidos, el Instituto decidió ampliar la muestra de estudio, emitiendo una encuesta que fue posteriormente remi-

tida a un conjunto más amplio de expertos contables: asesores contables y fiscales, catedráticos universitarios de contabilidad y administración de empresas, e inspectores fiscales; 65 personas en total. Los resultados mostraron (ALVIRA y GARCÍA, 1976) la existencia de una complicidad implícita entre todos aquellos que participaban en el fraude: bancos, empleados, proveedores, clientes, etc. Los expertos entrevistados mostraron su acuerdo en que las ventajas obtenidas por las empresas con la falta de veracidad en la información contable compensaban tanto posibles lagunas informativas como los temores de nuevos inversores.

La situación era particularmente preocupante en relación con las pequeñas y medianas empresas. Las pequeñas empresas habían abandonado cualquier tipo de práctica contable, dado que las autoridades fiscales no les demandaban información contable alguna al ser gravados mediante el Sistema de Evaluación Global. Las empresas de tamaño mediano, muchas de ellas empresas familiares, se encontraban con fuertes incentivos para ocultar una parte de sus beneficios, que más tarde se destinaban a salarios libres de impuestos para los directivos y a dividendos, igualmente libres de impuestos, a distribuir entre los propietarios. Esta situación general de falta de veracidad contable, favorecida por la falta de auditoría independiente, condujo a CALAFELL (1976), tras asegurar que el porcentaje de las empresas españolas con estados contables veraces no excedía del 10 o el 15 por 100, a la curiosa propuesta de solicitar una reducción en los impuestos soportados por las empresas cotizadas en Bolsa, ya que la decisión de acudir al mercado de valores, con los requisitos que ello suponía de someter los estados financieros a auditoría previa, suponía, según su opinión, un incremento en la carga tributaria futura para estas empresas de entre un 50 y un 100 por 100.

Cuando se les preguntó a los expertos contables cuáles serían las medidas que podrían resolver la situación de falta de veracidad contable, los mismos mostraban sus preferencias por la desaparición del sistema fiscal entonces vigente, así como por el desarrollo de un proceso normalizador contable. La reciente reforma del Código de Comercio, así como la reforma de la inspección fiscal no se consideraban relevantes en esa búsqueda de la veracidad contable. La pervivencia del Sistema de Evaluación Global aparecía de forma clara como el mayor obstáculo para un cambio en la situación existente. Las medidas propuestas por los expertos pueden resumirse en la eliminación de ese sistema fiscal, el uso obligatorio del PGC, la eliminación de los obstáculos que los inspectores fiscales encontraban en su acceso a los datos financieros de las empresas, el establecimiento de la figura del delito fiscal, y la amplia utilización de la auditoría independiente de estados financieros.

La situación, así como las medidas a adoptar para abandonar la situación existente eran, por lo tanto, bien conocidas. Pero los cambios propuestos hubiesen supuesto un cambio en la distribución de la carga fiscal soportada por los distintos sectores sociales, y difícilmente aquellos que estaban beneficiándose de la situación reinante iban a aceptar tales cambios. Se hizo necesario esperar hasta la llegada de un cambio social que facilitase también el cambio en el esfuerzo fiscal preexistente. Este hecho llegó tras la muerte del General Franco, ocurrida en 1975. Los cambios políticos que rápidamente se sucedieron condujeron a la instauración de un sistema democrático, así como al posterior relevo de aquellos que habían estado rigiendo el destino de la nación durante prácticamente cuarenta años.

VII. CONSECUENCIAS DEL CAMBIO SOCIAL Y POLÍTICO: LA REFORMA FISCAL DE 1977

La lucha entre el Ministerio de Hacienda, siempre ávido de recaudación, y los contribuyentes, deseosos de preservar el carácter secreto de su situación financiera como una forma de reducir la carga fiscal, había dañado de forma importante el valor de la información contable a lo largo de todo el siglo. Con Gobiernos conservadores instalados en el poder durante la mayor parte del mismo, la recaudación fiscal tuvo que apoyarse en mecanismos tales como el Sistema de Evaluación Global, que renunciaba a conocer el beneficio empresarial.

Tras la muerte de Franco, los resultados de las primeras elecciones democráticas mostraron el deseo de la mayoría de los españoles por un cambio en el campo político. El Gobierno surgido de esas elecciones, más progresista, introdujo un nuevo sistema fiscal que modificase la contribución de los diferentes grupos sociales a los gastos del Sector Público. Esta profunda reforma del sistema fiscal español se inició en 1977. Las autoridades fiscales optaron por la determinación directa de la base imponible. Para facilitar la transición de uno a otro sistema, se concedió en 1977 una nueva amnistía fiscal para todas aquellas empresas que voluntariamente decidieran regularizar su situación. Simultáneamente, el PGC de 1973 se declaró de utilización obligatoria para todas aquellas empresas que se beneficiasen de dicha amnistía fiscal. Ello no obstante, el uso del PGC permaneció siendo optativo para todas aquellas empresas que decidiesen no beneficiarse de tales medidas.

En diciembre de 1978, la imposición sobre el beneficio de las sociedades volvió a un sistema de determinación directa de la base imponible. Tras la reforma, la base imponible debía determinarse necesariamente a partir de la información contenida en los libros contables de las empresas, siempre y cuando los mismos hubiesen sido llevados de acuerdo con los requisitos formales establecidos por el Código de Comercio. Considerada en su conjunto, la nueva legislación supuso un paso adelante en el proceso de armonización entre las normas contables y fiscales. Pero las autoridades fiscales no renunciaron a la emisión de normas fiscales, que debían ser necesariamente utilizadas por las empresas a la hora de preparar su información contable. El Reglamento de la Ley del Impuesto de Sociedades, promulgado en octubre de 1982, intentaba, de nuevo, regular la contabilidad desde una óptica fiscal, con más de un centenar de artículos destinados a regular aspectos contables. El resultado final era, probablemente, útil para los propósitos recaudatorios, pero completamente inútil cuando se enfocaba desde cualquier otro aspecto (PONT, 1984). Tal y como afirma CUBILLO (1983), el reglamento no intentó cambiar el enfoque fiscal en la relación entre contabilidad e impuestos, manteniendo la política de emitir normas contables a través de legislación fiscal. La promulgación del mismo supuso un retroceso en el desarrollo de la contabilidad en España.

La reforma fiscal también introdujo la figura del delito fiscal para aquellas empresas o particulares que no llevasen la contabilidad de sus negocios, la cual recaía tanto para aquellos que no llevasen ningún tipo de contabilidad, como para aquellos que llevasen varios juegos de libros contables, los cuales, refiriéndose a la misma actividad y período temporal, intentasen ocultar o simular la verdadera situación de los negocios. De nuevo esta reforma fue incapaz de introducir la obligación general de auditoría independiente de los estados financieros.

VIII. LA OPCIÓN EUROPEA

Durante los primeros años de la década de los 80, la contabilidad en España padecía de una serie de deficiencias, en gran medida consecuencia de la tradicional subordinación de la misma a las necesidades fiscales. Como paso previo a cualquier intento de modernización contable, se hacía necesario acabar con esa dependencia. Entre los trabajos efectuados para modificar este contexto legal, merece destacarse la publicación en mayo de 1979 del borrador de una nueva Ley de Sociedades Anónimas. También hay que mencionar los trabajos efectuados por el Instituto de Planificación Contable en la preparación de normas de consolidación, así como en la adaptación del PGC de 1973 a la Octava Directiva de la Comunidad Económica Europea (CEE), hoy Unión Europea. Aunque estos trabajos permitieron la publicación en 1985 del borrador de un nuevo PGC, no fue hasta 1988, tras la incorporación de España a la CEE, cuando este proceso se materializó en el establecimiento, por primera vez en España, de un Derecho contable.

Así como la reforma fiscal había sido posible con la llegada de los cambios democráticos, las razones que favorecieron el nacimiento del Derecho contable en nuestro país hay que buscarlas en la incorporación de España a la CEE. En esos años, la sociedad española como un todo estaba firmemente convencida de que el mejor, y tal vez único camino para facilitar la incorporación de España a los países desarrollados pasaba por las instituciones y legislación comunitaria. Fue esta fuerte creencia la que permitió romper por fin la resistencia al cambio que había conseguido durante casi un siglo bloquear las transformaciones necesarias.

Tal y como resulta bien conocido, al incorporarse a la CEE, cada nuevo país miembro asume la obligación de adaptar su legislación a las Directivas comunitarias. Tres de ellas en concreto tratan temas contables: la Cuarta, sobre las Cuentas Anuales, la Séptima, sobre las Cuentas Consolidadas, y la Octava, sobre Auditoría. Situadas en este contexto, las fuerzas sociales que durante siglos habían conseguido preservar el carácter secreto de la información contable no pudieron esta vez salir airoso en su lucha. El secreto contable, que había resistido la llegada del sistema democrático, no pudo luchar contra la «opción europea» elegida por la sociedad española como un todo. Es así como el 12 de julio de 1988 se promulgó la Ley de Auditoría, mientras que la adaptación de la legislación española a la Cuarta Directiva comunitaria (Código de Comercio y legislación sobre las sociedades que limitan la responsabilidad de los socios: Sociedades Anónimas, Sociedades de Responsabilidad Limitada, y Sociedades Comanditarias por Acciones) se produjo al año siguiente, en 1989.

A diferencia de las modificaciones efectuadas en 1973, la última reforma del Código de Comercio puede calificarse como importante. Esta reforma hizo que la legislación contable perdiese su carácter eminentemente formal para pasar a ocuparse de cuestiones mucho más materiales, introduciendo una detallada regulación de los estados financieros, así como dos conceptos nuevos y fundamentales sobre los cuales tendría que apoyarse cualquier desarrollo posterior: los «Principios Contables Generalmente Aceptados», y el concepto de «Imagen Fiel». La reforma, considerada en su totalidad, puede considerarse como la más importante de todo el siglo, abriendo el camino para el establecimiento de un moderno Derecho contable. Esta reforma también autorizó al Gobierno la

redacción de un nuevo PGC. El nuevo PGC, publicado en 1990, se convirtió en el tercer nivel jerárquico (tras el Código de Comercio y la Ley de Sociedades Anónimas) en la construcción, por primera vez en España, de un Derecho contable. La integración del PGC de 1990 en la legislación mercantil contrasta de una manera clara con la situación del PGC de 1973, publicado en virtud de la autorización concedida por una norma fiscal (la Ley de Regularización de Balances de 1961, Texto Refundido de 1964).

El Gobierno encomendó el posterior desarrollo del PGC a un nuevo organismo, el «Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» -ICAC-. Esta opción estrictamente legalista para el desarrollo del proceso normalizador contable implica el que las organizaciones profesionales sean dejadas al margen de cualquier proceso normalizador profesional o mixto. Las razones que justificaron en su día la toma de esta decisión, en contra de la voluntad mostrada por las organizaciones profesionales, como la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas -AECA-, nunca han sido expuestas de una forma convincente.

IX. CONCLUSIONES

La presente investigación ha mostrado cómo el inadecuado uso de la contabilidad como instrumento al servicio de intereses particulares no ayuda en absoluto al desarrollo contable, sino que, por el contrario, promueve la aceptación de un entorno en el que la contabilidad aparece simplemente como un instrumento al servicio de dichos intereses. En el supuesto de que la contabilidad se ponga al servicio de intereses impopulares, como suelen ser los fiscales, los esfuerzos efectuados para eludir la carga tributaria no harán otra cosa sino dañar el valor de la información contable. La lucha entre las autoridades fiscales, interesadas en conocer la base imponible, y las empresas, completamente reacias a proporcionar tal información, ha aparecido a través de este estudio como la clave para entender el proceso de desarrollo -y estancamiento- de la contabilidad en España a lo largo de todo el presente siglo.

Particularmente interesante ha resultado ser el estudio del período autárquico, donde se ha visto cómo fue el mismo Gobierno quien forzó un proceso de falta de veracidad contable, en el que las empresas tuvieron que entrar por una cuestión de supervivencia. Como consecuencia de dicho proceso, la utilización de la contabilidad como un mero requisito formal -legal- cuyo contenido poco tenía que ver con la realidad, se convirtió en algo socialmente aceptado. Tras perder la contabilidad su valor como reflejo de la situación empresarial, y ante la ausencia de obligación alguna de someter los estados financieros a auditoría independiente, las crecientes necesidades recaudatorias del Sector Público llevaron al desarrollo de un nuevo sistema fiscal que obviaba cualquier referencia a la información contable: el Sistema de Evaluación Global. La implantación de este sistema coadyuvó, más si cabe, al proceso de estancamiento del desarrollo contable en España que ha tenido lugar durante la mayor parte del presente siglo. Los aspectos relacionados con el establecimiento de la obligación de auditar la información contable han aparecido también como un componente fundamental del conflicto entre Administración Tributaria y contribuyentes. Situados en un contexto en el

cual la falta de veracidad contable como medio de elusión de impuestos estaba socialmente aceptado, cualquier intento de incrementar la calidad de la información financiera que no fuese acompañado de una simultánea obligación legal de someter dicha información a auditoría independiente ha demostrado su total ineficacia.

La presente investigación ha mostrado la historia de la contabilidad en España durante el presente siglo en términos de la utilización de la misma por razones fiscales en un contexto de resistencia general al pago de impuestos. Esta situación no podía favorecer la amplia aceptación de la contabilidad como instrumento favorecedor del desarrollo empresarial, bien al contrario, la llevanza de registros contables se interpretaba como una carga fiscal más. Los recientes cambios democráticos experimentados en España, junto con la incorporación a la Comunidad Económica Europea, parecen haber proporcionado, por fin, el impulso necesario para vencer las resistencias al cambio que durante todo el siglo habían conseguido mantener la información contable de las empresas al amparo de poco deseadas inspecciones. Ello no obstante, el proceso todavía no está concluido. La confianza ciega en todo aquello procedente de Europa se está viendo cuestionada recientemente, una vez que los ciudadanos se han apercibido de que la opción europea también supone el cierre de numerosas empresas que no pueden competir en el mercado único, de que sectores estratégicos enteros han sido comprados por multinacionales, las cuales, frente a problemas surgidos en sus casas matrices, deciden el posterior cierre de las factorías en España, etc.

En cuanto a aspectos contables se refiere, los recientes escándalos surgidos en numerosas empresas (KIO, Banesto, PSV...), cuyos estados financieros acababan de ser auditados por firmas de reconocido prestigio que fueron incapaces de detectar las anomalías internas, muestran cómo la situación dista mucho de ser la óptima. Recientemente, las autoridades fiscales han vuelto a sistemas de índices y módulos para el cobro de impuestos a pequeños empresarios, mostrando de nuevo su incapacidad para conocer la verdadera situación financiera de los mismos, favoreciendo al mismo tiempo con ello el abandono de cualquier práctica contable por parte de dichos empresarios. Quizás una más amplia participación de la profesión contable en el desarrollo del proceso normalizador pudiese propiciar un nuevo enfoque de la contabilidad en España. El futuro es siempre incierto, pero resulta necesario echar una mirada al pasado para evitar volver a caer en los errores ya cometidos.

El caso español es un buen ejemplo de cómo la contabilidad se desarrolla en un contexto social, y de cómo la explicación y la solución de los problemas contables no puede encontrarse fuera de un estudio más amplio de la sociedad como un todo. Este enfoque de trabajo ha permitido identificar los problemas que han dificultado el proceso de desarrollo contable español en el pasado, así como aquellos que deben evitarse en el futuro si se quiere consolidar dicho proceso. Como paso previo a cualquier intento normalizador, aquellos organismos encargados del mismo deberían proceder, no sólo al estudio de lo que han hecho los países considerados como más desarrollados en la materia, sino que deberían dedicar un esfuerzo importante al análisis de las consecuencias que dicho proceso va a tener sobre los distintos sectores sociales. Actuando de esta forma, se identificarían previamente, y quizás se evitarían, muchas de las lógicas resistencias a dicho proceso, favoreciendo su éxito final. El esfuerzo y el tiempo empleado en dichos menesteres se vería ampliamente recompensado.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ MELCON, Sixto (1992). «Accounting and tax regulations», en *Accounting in Spain 1992*. AECA. Madrid.
- ALVIRA MARTÍN, Francisco, y GARCÍA LÓPEZ, José (1976). «La veracidad contable en España en opinión de los profesores, asesores y funcionarios». *Hacienda Pública Española*. Núm. 39.
- BAZA MARTÍNEZ, Felipe (1976). «Dictamen sobre la problemática contable de la empresa en España». *Hacienda Pública Española*. Núm. 39.
- CALAFELL CASTELLÓ, Antonio (1976). «Crítica del Plan General de Contabilidad para la empresa española». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Núm. 15. Enero-marzo.
- CLAVERA, Joan, y otros (1978). «Capitalismo español: De la autarquía a la estabilización (1939-1959)». Madrid. *Cuadernos para el Diálogo*.
- CUBILLO VALVERDE, Carlos (1979). «La planificación contable como apoyo del sistema tributario». *Hacienda Pública Española*. Núm. 56.
- CUBILLO VALVERDE, Carlos (1983). «Contabilidad y Fiscalidad. Problemas actuales». *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*. Núm. 7.
- CUBILLO VALVERDE, Carlos (1990). «La reforma contable en España». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XIX. Núm. 63. Abril-junio.
- CUESTA RUTE, José María de la (1973). «La contabilidad en el Código de Comercio». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. II. Núm. 4. Enero-abril.
- HINES, Ruth (1989a). «The Sociological Paradigm in Financial Accounting Research». *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. Vol. 2. Núm. 1.
- HINES, Ruth (1989b). «Financial Accounting Knowledge, Conceptual Framework Projects and the Social Construction of the Accounting Profession». *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. Vol. 2. Núm. 2.
- HINES, Ruth (1991). «The FASB's Conceptual Framework, Financial Accounting and the Maintenance of the Social World». *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 16. Núm. 4.
- HOPE, Tony, y GRAY, Rob (1982). «Power and Policy Making: The Development of an R & D Standard». *Journal of Business Finance & Accounting* 9, 4.

- MERINO, B.D. y NEIMARK, M. (1982). «Disclosure Regulation and Public Policy: A Sociohistorical Re-Appraisal». *Journal of Accounting and Public Policy*.
- MOLL DE MIGUEL, Sebastián (1985). «La obligación contable de los empresarios mercantiles en el ordenamiento jurídico español desde la perspectiva del Derecho comunitario europeo». *Hacienda Pública Española*. Núm. 94.
- MORENO CEREZO, Félix (1976). «Dictamen sobre la problemática contable de la empresa». *Hacienda Pública Española*. Núm. 39.
- PONT MESTRES, Magín (1973). «Reflexiones en torno a la reforma de la normativa contable del Código de Comercio». *Revista del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*. Núm. 2/1973.
- PONT MESTRES, Magín (1984). «La contabilidad desde la perspectiva del Impuesto sobre Sociedades», en *Décimo Aniversario del Plan General de Contabilidad*. Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Planificación Contable.
- PUTXY, A.G.; WILLMOTT, Hugh C.; COOPER, David J.; y LOWE, Tony (1987). «Modes of regulation in advanced capitalism: Locating accountancy in four countries». *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 12. Núm. 3.
- ROVIRA FERRER, José (1976). «La función de la contabilidad como instrumento de la inspección tributaria». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. V. Núm. 18. Octubre-diciembre.
- SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, José Luis (1989). «Contabilidad y fiscalidad», en *La contabilidad en España en la segunda mitad del siglo XX*. Madrid. Técnica Contable.
- TÚA PEREDA, Jorge (1989). «La evolución del Derecho contable en España. La aportación de Técnica Contable», en *La contabilidad en España en la segunda mitad del siglo XX*. Madrid. Técnica Contable.
- TÚA PEREDA, Jorge (1990). «El Plan General de Contabilidad y el Derecho contable». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XIX. Núm. 65. Octubre-diciembre.