

La contabilidad y sus profesionales en la España de los siglos XIX y XX

ENRIQUE FERNÁNDEZ PEÑA
Catedrático de Economía Financiera y
Contabilidad de la Escuela de Estudios Empresariales
Universidad Complutense

Economía y Contabilidad son disciplinas que están íntimamente unidas; y como la Economía en España ha sido en gran parte, durante el siglo XIX y en la primera mitad del siglo XX, de carácter agrícola, rural y artesanal a escala minifundista con las excepciones de las industrias del hierro en el norte, y textil en Cataluña, es fácil deducir porqué ni la Economía ni la Contabilidad han sido disciplinas con implantación práctica y de estudio universitario en el período de tiempo al que nos referiremos.

Cuando John Maynard Keynes visitó España en julio de 1930, para pronunciar una conferencia, quedó asombrado cuando se le informó de que en la España de entonces no existían cátedras universitarias de Economía.

Como consecuencia, puede adelantarse que el desarrollo de la regulación de la Contabilidad y de las profesiones relacionadas con la Contabilidad y la Auditoría ha sido escaso en España durante el siglo XIX y en el XX hasta que comenzó en 1960 el denominado «milagro económico español». De 1960 a 1990 el avance puede calificarse de medio; desde 1988, cuando se inició la aprobación de disposiciones conforme a las directivas de la CE para empezar a aplicarse desde finales de 1990, las perspectivas son de que el desarrollo alcanzará un nivel notable.

Las líneas maestras de este amplio período de tiempo son las que expongo con brevedad a continuación.

* * *

El Código de Comercio de 1829 reguló la Contabilidad mercantil en veinticuatro artículos, y la correspondencia en otros seis, pero en temas referidos fundamentalmente a aspectos formales. Por la redacción de los artículos 33 y 34 se deduce que las anotaciones deberían realizarse por medio del método de partida doble. Así, el artículo 33 hace referencia a que en el diario se sentarán las operaciones y se designará el carácter y circunstancias de cada operación y el resultado que produce a su cargo o descargo, de modo que cada partida manifieste quién es el acreedor y quién el deudor en la negociación a que se refiere.

En cuanto a la llevanza de libros, el artículo 47 determina que «si algún comerciante no tuviere la aptitud necesaria para llevar sus libros y firmar los documentos de su giro, nombrará indispensablemente y autorizará con poder suficiente la persona que se encargue de llevar su contabilidad y firmar en su nombre “y que” de este poder se ha de tomar razón en el registro general de comercio de la provincia».

De acuerdo con el artículo 54 «los libros de comercio se llevarán en idioma español». El comerciante que los lleve en otro idioma, sea extranjero «o dialecto especial de alguna provincia del reino», incurrirá en una multa que no bajará de mil reales, ni excederá de seis mil; se hará a sus expensas la traducción al idioma español de los asientos del libro que se mande reconocer y compulsar, y se le compelerá por los medios de derecho a que en un término que se le señale transcriba en dicho idioma los libros que hubiere llevado en otro.

En cuanto a las Sociedades mercantiles, los artículos 264 a 358 del Código de 1829, regulan las compañías mercantiles: en nombre colectivo, en comandita y anónimas. Las referencias a su contabilidad, control y finanzas, son mínimas.

Respecto al control de la administración, se determinaba que todo socio, sea o no administrador, tiene derecho en las compañías colectivas de examinar el estado de la administración y contabilidad, a formular las reclamaciones que creyere conveniente para el interés común, con arreglo a los pactos hechos en la escritura de sociedad, o a las disposiciones generales del derecho.

En las compañías en comandita y en las anónimas, no pueden los socios comanditarios ni los accionistas hacer examen ni investigación alguna sobre la administración social, sino en las épocas y bajo la forma que prescriban los contratos y reglamentos de la compañía.

En ninguna sociedad podrá rehusarse a los socios el examen de todos los documentos comprobantes de los balances que se realicen, para manifestar el estado de la administración social. Ahora bien, en las sociedades anónimas podrá hacerse derogación de esta regla general por pacto establecido en el contrato de sociedad o por disposición de sus reglamentos aprobados que determinen el modo particular de hacer este examen, sujetando a su resultado la masa general de accionistas.

Otra mención a la contabilidad, dentro de las escasas que hay en tan amplio articulado, es la de que puede rescindirse el contrato de compañía mercantil parcialmente si algún socio administrador cometiere fraude en la administración o *contabilidad de la compañía*.

Ningún artículo hace referencia a la duración del ejercicio ni a la cuenta de resultados, ni tampoco a la aprobación del balance.

Llegada la liquidación se establece que los socios administradores formarán, en los quince días inmediatos a la disolución de la sociedad, el *inventario y balance* del caudal común, cuyo resultado pondrán en conocimiento de los socios. Si omitiesen hacerlo, se podrá establecer a instancia

de cualquier socio una *intervención* sobre la gestión de los administradores, a cuya costa harán los interventores el balance.

* * *

El 28 de enero de 1848 se aprobó una ley que preceptuaba que no podría constituirse ninguna compañía mercantil cuyo capital en todo o en parte se divida en acciones, sino en virtud de una ley o de un real decreto, y que las compañías que existían en esa fecha tenían que pedir autorización real, que no se concedería a las compañías cuyo objeto social fuese «monopolizar subsistencias u otros artículos de primera necesidad».

En el reglamento que desarrolló esta ley —17 de febrero de 1848—, se estableció que las compañías formalizarían anualmente «un balance general de su situación» en el que se comprenderían todas las operaciones practicadas en el año, sus resultados y el estado de su activo y pasivo. Estos balances autorizados por los administradores de la compañía bajo su responsabilidad directa y personal, y después de reconocidos y aprobados en Junta general de accionistas, «se remitirán al jefe político de la provincia, quien dispondrá su comprobación y de hallarse exactos y conformes con los libros de la compañía, se imprimirán y publicarán en el Boletín Oficial de la Provincia, comunicándose asimismo al Tribunal de Comercio del Territorio».

La real orden de 12 de diciembre de 1857 reglamentó las funciones que deberían ejercer los gobernadores de provincia y delegados especiales del Gobierno en las compañías mercantiles por acciones que debían formular cada *tres meses* estados de situación, y entregar al gobernador o delegado una copia de los mismos a fin de que los comprobasen con los libros y caja de la sociedad.

El decreto de 28 de octubre de 1868 derogó la ley de 1848 y todas las órdenes y decretos expedidos desde aquella fecha para su aplicación y explicación; también determina que las sociedades anónimas se someterían para su organización y manejo a las prescripciones del Código de Comercio de 1829, mientras no se legislase sobre la materia, hecho que no se produjo hasta la aprobación de un nuevo código en 1885.

* * *

El Código de Comercio de 1885 dedicó su Título III a regular los libros y la contabilidad de los comerciantes en tan solo diecisiete artículos. Mantenía los mismos libros que el Código de 1829 aunque el de inventarios pasó a denominarse de inventarios y balances.

Si bien no se hacía mención al método de partida doble, el artículo 39 determinaba que las cuentas con cada objeto o persona en particular se abriría por Debe y Haber en el libro mayor, y que a cada una de dichas

cuentas se trasladarían por orden riguroso de fechas los oportunos asientos de diario.

El Código de 1885 redujo el texto dedicado a la llevanza de los libros: sólo se refirió a que los comerciantes podrían llevar los libros por sí mismos o por personas a quienes autorizasen para ello, pero suprimió toda solemnidad en la designación. Tampoco hizo mención alguna respecto al idioma en que deberían ser escritos.

En relación con las compañías mercantiles y los aspectos relacionados con la contabilidad y el posible control de las sociedades anónimas, mencionaba los siguientes puntos:

a) Las compañías anónimas tenían obligación de publicar mensualmente, en la Gaceta, el balance detallado de sus operaciones y expresar el tipo al que calculaban sus existencias en valores y toda clase de efectos cotizables; lo que no se hizo realmente, y

b) Los gerentes o administradores de las compañías mercantiles no podían negar a los socios el examen de todos los documentos precisos para comprobar los balances y para juzgar las operaciones realizadas, dentro de un plazo no menor de quince días.

En 1951 se aprobó la Ley de Régimen Jurídico de Sociedades Anónimas; su capítulo VI dedicado al Balance, es decepcionante. Consistía en una mala traducción de los artículos 2.423 a 2.435 del Código Civil italiano de 1942, sobre el balance, y del artículo 137 de la Ley alemana de sociedades de 1937, respecto a la cuenta de pérdidas y ganancias. En relación con el control, escribió el argentino Carranza Casares: «Lo que llama la atención en primer término es que la Ley no contenga un capítulo especial sobre la fiscalización privada de las sociedades anónimas...».

* * *

En cuanto a la enseñanza de la contabilidad en el siglo XVIII, fueron las Reales Sociedades Económicas de Amigos del País las que impulsaron en España la preocupación de las enseñanzas de temas económicos en general, pero hasta 1850 no se regulan oficialmente los estudios comerciales.

En el plan de estudios aprobado el 8 de septiembre de 1850, figura la asignatura Partida Doble, Teneduría de libros y Cálculos mercantiles. El plan completo se dividía en tres años y seis asignaturas.

En 1857 se aprueba un nuevo plan de cuatro años y catorce asignaturas en el que figuran, entre otras, las siguientes: Cálculos mercantiles y Teneduría de libros, con aplicación al comercio, a las fábricas y a las Oficinas del Estado; Ejercicios prácticos de Contabilidad y de Negociaciones y giros comerciales, con empleo de la correspondencia y las especulaciones simuladas y convencionales.

Los sucesivos planes de 1887, 1901, 1903, 1912, 1915 y 1922, siguieron una línea similar, si bien mejoran el contenido dedicado a la Contabilidad.

En el último se incluyeron:

Peritaje mercantil: Segundo curso-años del alumno, 15: Contabilidad General; Tercer curso-años del alumno, 16: Prácticas de conjunto (contabilidad y organización administrativa, fundamentalmente).

Profesor mercantil: Segundo curso-años del alumno, 18: Contabilidad de Empresas, Contabilidad Pública, Prácticas de conjunto (contabilidad, tributación y seguridad social, fundamentalmente).

Actuario de seguros: Segundo curso-años del alumno, 20: Estudios Superiores de Contabilidad.

Todo ello según plan aprobado en 31 de agosto de 1922 y vigente hasta 1953.

En 1943, se acordó la creación de la Facultad de Ciencias Políticas y Económicas de Madrid. La sección de economía se organizó en tres especialidades: A. Teoría económica; B. Política económica y Hacienda Pública, y C. Economía privada.

Solamente en las especialidades B y C se estudiaba Contabilidad, y en un curso de dos horas semanales, mientras que el resto de las disciplinas disponían de tres o cuatro horas semanales. La especialidad C también tenía la asignatura Examen de balances pero sólo en un cuatrimestre de dos horas semanales. La carrera duraba cuatro cursos.

La formación era muy reducida, por no decir que nula, y sus resultados muchos los han sufrido, según recogieron Trias Fargas y Puig Bartard en su publicación «Las condiciones de trabajo de los economistas españoles».

La situación no duró mucho, y en la reestructuración de 1953 se incluyó en la Facultad el tercer ciclo de los estudios comerciales y asignaturas de contabilidad con las siguientes materias: Teoría de la Contabilidad, Contabilidad de la Empresa y Estadística de Costes, Verificación de Contabilidades y Análisis y Consolidación de Balances.

En 1970 se realizó otro ajuste. El segundo ciclo de las Escuelas de Comercio se transformó en Escuelas Universitarias de Estudios Empresariales; el primer ciclo de sus estudios —peritaje mercantil— pasó en 1979 a formar parte de los estudios de formación profesional de segundo grado. Se adoptó además la denominación de Facultades de Ciencias Económicas y Empresariales. En la actualidad hay, aproximadamente, setenta y cinco Escuelas y Facultades de Ciencias Empresariales.

A mediados de la década de los cincuenta, se constituyó el Colegio de Economistas, que hoy juega un papel importante en las cuestiones que exponemos.

El 12 de enero de 1881, los expertos mercantiles residentes en Madrid solicitaron del Gobernador Civil la aprobación de una Asociación de Profesores mercantiles.

Esta Asociación pasó posteriormente a constituir lo que hoy se denominan Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales.

De esta Asociación dependía el Colegio Pericial mercantil, constituido el 28 de octubre de 1885 con «objeto de dar a los tribunales y a las partes garantías de puntual y buen desempeño de su cometido por parte de los colegiados y facilidades para el cumplimiento de los preceptos legales y garantías y facilidad de relaciones a los particulares en los asuntos extrajudiciales que tengan a bien encomendar al colegio».

En la actualidad la organización profesional de estos expertos está constituida por cuarenta y seis colegios provinciales, y en un Consejo Superior de Colegios como entidad coordinadora de todos ellos. En el Consejo Superior de Colegios se estableció en 1980 un Registro de Titulados Mercantiles Auditores que fue reconocido oficialmente en 1988 —entre otras— como entidad representativa de auditores de cuentas.

En 1891 se celebró el primer Congreso de Profesores mercantiles para tratar asuntos relacionados con su profesión. Entre sus acuerdos figura el declarar necesaria la creación de un Cuerpo colegiado pericial mercantil, encargado de intervenir y reconocer con fe pública todas aquellas operaciones de Contabilidad que han de surtir efecto en los centros Administrativos y Judiciales. También se declaró entonces la necesidad del establecimiento de la Contabilidad por el sistema de partida doble para los organismos estatales. Debía encargarse de esta labor un cuerpo especial creado al efecto.

El Congreso solicitó que el reconocimiento de la Contabilidad y documentación en las suspensiones de pagos y en las quiebras, y la intervención en los actos sucesivos, correspondiera a los Profesores mercantiles designados por su organización profesional.

Posteriormente se han celebrado otros diez congresos, en los que se han reiterado temas relacionados con la actividad profesional y la reestructuración de las enseñanzas mercantiles.

* * *

En cuanto a la auditoría de cuentas en España, pueden distinguirse cinco etapas: 1891 a 1942; 1943 a 1963; 1964 a 1971; 1972 a 1988 y la que se inicia en 1989 con la entrada en vigor de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Durante la primera etapa —1891-1942— los inversores extranjeros, en especial los ingleses, enviaron expertos para realizar la auditoría de las empresas en las que participaban mayoritariamente. Los expertos en contabilidad españoles, en su primer congreso, solicitaron de la Administración la creación de un cuerpo de expertos con reconocimiento oficial para realizar el trabajo que veían desempeñar a los ingleses.

En 1925 la Revista General de Legislación y Jurisprudencia recabó opiniones sobre la posible intervención del Estado en el Funcionamiento de las sociedades anónimas; en las contestaciones que recibe (condes de Gamazo y de Romanones, Antonio Sacristán, Catedrático de nuestra Escuela y Presidente del Círculo de la Unión Mercantil, entre otros) se cita una y otra vez a los auditores ingleses y americanos.

Entre las opiniones recogidas hay una de Francisco Bastos, Ingeniero y Director de la Compañía Arrendataria de Tabacos, de una intuición extraordinaria: «Yo creo que poco a poco se irán formando sociedades de expertos (...). Tal vez sean los extranjeros —de desear es, por decoro nacional, que sean españoles, y así lo serán después».

En efecto, en la década de los sesenta se instalaron las denominadas Ocho Grandes, hoy Seis Grandes, en las que excepto en Arthur Andersen, en la que pronto se puso a su frente un antiguo alumno de esta Escuela, Manuel Soto Serrano, colaboraron y aún colaboran en buena medida ingleses, irlandeses, canadienses y desde argentinos y chilenos a mexicanos y cubanos pasando por peruanos, colombianos y venezolanos.

Poco más adelante Francisco Bastos añade: «Crear un escalafón de Estado, formado, como en tantos otros servicios nacionales, por mayorías cuya aspiración máxima consiste en alcanzar una credencial para comenzar el ascenso lento en medio del sueño constante, creo que no».

La segunda etapa, 1943 a 1963, se inicia con la creación del Instituto de Censores Juntas de Cuentas, que agrupa algunas asociaciones de Contadores Jurados que se habían constituido desde finales de la segunda década del siglo. No obstante su labor externa y el reconocimiento en la Ley de Sociedades Anónimas de 1951 su efectividad profesional fue prácticamente nula.

La tercera etapa, 1964 a 1971, comienza con el decreto-ley de la Jefatura del Estado 7/1964, de 30 de abril sobre Sociedades y Fondos de Inversión y Bolsas de Comercio, que determinaba la intervención de los auditores. La disposición legal no se aplicó y ni la Bolsa de Comercio ni las autoridades del Ministerio de Hacienda hicieron nada para obligar a su cumplimiento.

La cuarta etapa comienza en 1972 y termina en 1988. En ella, el Instituto aprobó la posibilidad de que sus miembros se acomodasen a la interpretación de la Bolsa; es decir, de certificar que las cuentas de las sociedades que cotizaban coincidían con los libros oficiales de Contabilidad. Al realizarse este trabajo sin una auditoría previa, el descrédito del Instituto fue total en esta época.

El Instituto aún persiste, pero la Ley de 12 de julio de 1988 determinó que, a partir de esa misma fecha, las funciones encomendadas a los miembros del Instituto en las leyes y demás disposiciones de carácter general deberán entenderse atribuidas a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría para el ejercicio de la auditoría miembros del Registro

Oficial de Auditores, que depende del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas; ambos se crearon en dicha Ley.

En la década de los ochenta, se constituyeron el Registro de Economistas Auditores y el de Titulados Mercantiles Auditores. Junto con el Instituto, constituyen las organizaciones representativas de los auditores que han sido admitidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, organismo oficial dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda.

* * *

Respecto a la influencia de otros países en la contabilidad española, brevemente puede afirmarse que ha sido mayoritariamente francesa a causa de las abundantes traducciones al español de obras de Contabilidad escritas por estudiosos del país vecino. Se ha dado incluso el caso de volúmenes publicados, en español en París.

El Plan General de Contabilidad español de 1973, por ejemplo, es una versión del francés de 1959. En el nuevo plan español, aprobado en diciembre de 1990, los grupos de cuentas —aunque con carácter voluntario en su aplicación—, vuelven a ofrecer una estructura muy similar al plan francés de 1982.

Desde 1930 se han producido también otras influencias: fundamentalmente norteamericana, alemana e italiana. Esta última, desde el punto de vista académico, en la década de los años cincuenta, pero en la actualidad prácticamente ha desaparecido. En las reformas en curso, la europeización y mundialización de la contabilidad son decisivas en la contabilidad española.

La organización, desarrollo e influencia social de los profesionales han sido autóctonas, tanto en sus denominaciones «Profesor mercantil», «Intendente mercantil», «Censor Jurado de Cuentas», «Economista auditor», «Titulado mercantil auditor», como en sus organizaciones, y con muy poca influencia social de conjunto, no obstante el éxito profesional de bastantes de sus miembros en la Administración hasta 1960 y también en la economía privada desde esa fecha.

La constitución en 1988 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, para regular y controlar las actividades de la Contabilidad y Auditoría de Cuentas en España, constituye una prueba significativa de la escasa autorregulación que en ambas materias ha existido.

La creación en 1979 de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, asociación privada de expertos, con independencia de su título académico, ha contribuido a estudios y relaciones internacionales que están empezando a dar frutos.

* * *

Hasta 1845, existían en España múltiples impuestos derivados de las peculiaridades regionales. En ese año se produjo lo que se denomina reforma tributaria de Alejandro Mon, basada en la legislación francesa.

La llegada a España de la dinastía borbónica contribuyó al afrancesamiento. Hasta ahora he hecho referencia a la influencia francesa en Contabilidad y Derecho tributario, pero toda la actividad está impregnada. En el acta primera de la Real Academia Española se lee: «El marqués de Villena, ... mayordomo de S. M. [ha] ideado establecer una Academia en esta villa de Madrid, ... como la hay en la villa de París».

En 1900, se realizó la denominada reforma de Fernández Villaverde, con la implantación, entre otras, de la Contribución sobre las utilidades de las personas físicas y de las sociedades que limitasen la responsabilidad de sus socios. Sus normas y las de su reglamento de 1906 se referían muy especialmente a disponer qué conceptos se consideraban ingresos y cuáles otros se admitían como gasto. En 1922 se publicó un texto refundido con todas las disposiciones aprobadas en los años anteriores.

En 1927 se produjo una nueva reforma que culminó en una instrucción en 1928. Más tarde, casi con periodicidad anual, se aprobaron nuevos cambios y matizaciones en cuanto a los conceptos de ingresos y gastos. En 1979 se promulgó una nueva ley del impuesto sobre sociedades y en 1982 un reglamento muy pormenorizado en cuanto a su Contabilidad.

Todas las disposiciones mencionadas y otras intermedias han influido de manera primordial desde 1900 hasta ahora en la Contabilidad de las empresas españolas.

En una obra que en su momento —1949— tuvo indudable éxito, «Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes» del inspector de Hacienda César Albiñana García-Quintana, posteriormente catedrático de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, puede leerse que la Contabilidad es la base sobre la que descansa el impuesto por ser la única que en forma sistemática y ordenada puede dar a conocer la situación del patrimonio y los resultados de una gestión», si bien más adelante se dice de ella que es un conjunto de «procedimientos y datos» (...) con «una función puramente mostrativa». Y pocas líneas después: «por consiguiente, el hecho contabilizable lo dan construido otras disciplinas-ciencias, y con su concepto facilitan a la contabilidad aquellas cualidades características y sobresalientes que ella sabrá y deberá recoger».

Es decir, igualaba Contabilidad y Teneduría de libros. Esta concepción es la que ha predominado en gran parte de la sociedad española, técnica o profana, e incluso domina hoy: muy poco a poco va cambiando.

En la actualidad debemos contemplar con optimismo el futuro, pues a partir de 1991 se pondrá en práctica lo legislado desde 1988 a 1990.

El cambio es fuerte, al haberse incorporado casi simultáneamente a la legislación española las directivas de la comunidad europea en materia de sociedades.