

LA CONTABILIDAD Y LAS NUEVAS ORIENTACIONES DE LA EMPRESA (*)

Por

Antonio GOXENS DUCH

**Intendente Mercantil y Actuarial. Dr. en Ciencias Económicas.
Licenciado en Administración Pública. Graduado Social.
Catedrático de la Escuela Universitaria de Estudios Empresariales.**

INDICE:

La evolución de la Empresa.—¿Hacia dónde va la Empresa?—La Contabilidad empresarial se adapta a la evolución de la Empresa.—La Contabilidad en el Código. La normalización es un aspecto parcial.—Los horizontes de una nueva Contabilidad en un orden social que evoluciona.—El contable. ¿al servicio de quién debe estar?

(*) Charla pronunciada el 25 de octubre de 1976 bajo los auspicios del Colegio Oficial de Titulares Mercantiles de Barcelona.

LA EVOLUCION DE LA EMPRESA

Es un hecho incuestionable que la empresa está en continua evolución. Actualmente quizás la velocidad de transformación de las estructuras empresariales es mayor que en otros momentos. La empresa es una creación humana y, como tal, está en permanente transformación. Desde que alguien consideró que la aplicación del trabajo a unos medios instrumentales para prestar un servicio económico a los demás, tenía una personalidad propia distinta de los elementos que se coordinaban y se unían para prestar un determinado servicio económico, han ido modificándose la relaciones entre los distintos factores productivos, variando la estructura de la empresa. Desde la economía primitiva cuyas bases eran la caza y la pesca pasando por la economía familiar hasta la moderna actividad industrial varias etapas han caracterizado esta evolución, que no puede detenerse como no creo posible detener el progreso de la Humanidad. El hombre es perfectible nos decía en una de sus lecciones el primer profesor de Economía que tuve, Dr. Milego, y todas sus creaciones también lo son.

Precisamente la evolución de la Sociedad, en general, determina la evolución de la empresa, de la misma forma que la evolución de la actividad económica incide o es una parte de, esta evolución general de la Humanidad.

En la empresa la evolución se manifiesta hoy en distintos campos. Por un lado tenemos la transformación tecnológica de los *elementos materiales mediante los cuales actúa la empresa: las máquinas y elementos industriales son cada vez más complejos y adquieren dentro de la producción una importancia mayor. En el campo jurídico se manifiesta la evolución con la aparición de nuevas formas sociales con la progresiva desvinculación del patrimonio del elemento personal dirigente.*

Se manifiesta en el *campo laboral* por el creciente reconocimiento de los derechos de quienes colaboran con su esfuerzo personal en el desarrollo de la empresa, sin

ser aportantes de capital. En esta apartado es digno de hacer constar que la evolución viene impuesta fundamentalmente porque ha evolucionado la *Sociedad*. Hace apenas unos lustros el número de analfabetos era en nuestro país considerable y prácticamente todo el peonaje lo era, siendo la cultura de muchos mandos intermedios bastante rudimentaria; hoy prácticamente se ha erradicado el analfabetismo y en las jóvenes generaciones el afán de cultura es progresivamente fuerte.

No ha de extrañar, por tanto que la clase de relaciones que pudieran establecerse entre los distintos estamentos de la empresa hace 50 años sean inoperantes para el momento presente; todos leemos más, todos tenemos un espíritu crítico más acusado; todos estamos *más enterados* y, por tanto, ha tenido que variar el concepto de mando y el concepto que se tenía acerca de las relaciones internas de la empresa.

En el campo de la *dirección* de empresa esta evolución se manifiesta por el reconocimiento de que la función directiva puede desvincularse de la propiedad de la empresa apareciendo las gerencias profesionales, reservándose sólo a los propietarios la facultad de designar esta gerencia profesional. En este campo se propugnan y se ensayan modelos de co-gestión y de autogestión que no desvirtúan la esencia de esa unidad de producción que es la empresa.

Los nuevos modelos empresariales requieren un funcionamiento más complejo de los órganos internos de la empresa y para poder actuar con eficiencia precisan que el elemento personal sea de calidades humanas más superiores: sin una progresiva mejora de la Cultura social de todos los que colaboran en la empresa la co-gestión en la práctica resulta inoperante y es casi imposible la autogestión.

Además, esta evolución se manifiesta en el orden *político-social* por el reconocimiento de la existencia de unos fines sociales comunitarios a los que deben subordinarse los fines privativos de la empresa. También se manifiesta en el campo de las

relaciones económicas al considerar que la empresa no es sólo un medio para obtener un lucro empresarial sino preferentemente una institución para que a través de ella se realice un cambio de prestaciones económicas que favorezcan a todos los que intervengan en tal cambio.

La evolución social de la Empresa se ha caracterizado por las formas distintas como se va distribuyendo su producto bruto para retribuir la colaboración de los factores productivos (capital instrumental, técnica y trabajo) que es necesario coordinar para que la empresa funcione. El jefe de la empresa, ya sea capitalista-empresario, ya sea dirigente profesional o funcionario estatal ha de pactar en este vidrioso problema tratando de armonizar las aptencias de cada elemento productivo según las posibilidades del mercado y de la coyuntura y según el ordenamiento jurídico establecido.

A lo largo del tiempo se van ensayando formas nuevas y la historia de la empresa enseña que ninguna forma es eterna y por sí misma perfecta, aunque en un momento histórico y en determinado país pueda resaltar la solución más apropiada.

Para que la empresa funcione bien todos sus miembros deben tener una clara noción personal de su propio trabajo y de los objetivos de la empresa; de su rol o posición en la empresa como ciudadanos conscientes y no como sujetos anónimos ya que la empresa tiene actualmente necesidad de la capacidad, de la iniciativa y de la cooperación de todos sus miembros pues los recursos humanos representan su activo más importante y más eficiente.

Reconocer esta evolución nos lleva a la consecuencia de que dentro de la empresa ha de establecerse una adecuada selección de categorías humanas para que en cada uno de los lugares de trabajo se destine el personal más eficiente para cubrirlo.

La evolución impuesta por las variaciones político-sociales ha modificado el carácter del empresario que de ser capitalista-propietario está pasando a ser el profesional, coordinador del capital, de la técnica y del trabajo para cumplir unos determinados objetivos económicos. El empre-

sario hoy es el técnico en la dirección de empresas pero un técnico que puede ser un conjunto colegiado de personas de características especiales que a unos conocimientos adquiridos por el estudio ha de sumar una intuición del negocio y un «saber hacer» adecuado. Lo que le da sello de idoneidad es saber coordinar los elementos para prestar adecuados servicios económicos al menor coste produciendo *utilidades* que según el sistema político adoptado por la Sociedad donde la empresa actúa serán distribuidas de una forma o de otra.

¿HACIA DONDE VA LA EMPRESA?

La empresa se mueve en un orden social y político cambiante, que no modifica su esencia económica, sino sus aspectos externos. La empresa es siempre una conjunción de medios instrumentales, técnica y trabajo personal que bajo una dirección adecuadamente organizada trata de suministrar productos y servicios. El concepto de empresa económica se ha ido adaptando y evoluciona según se modifica el orden social, entendiéndose por orden social la estructura que en un momento determinado tiene una determinada Sociedad humana políticamente organizada.

En los últimos años algunos economistas han publicado libros con títulos como «La economía del mañana», «La economía española en los próximos 20 años», etc. Casi nada han acertado; por tanto no voy a ser atrevido para elaborar un pronóstico desconociendo varios de los elementos que pueden influir en la evolución de la Sociedad española. Solamente me atreveré a decir que si seguimos como en los últimos tiempos vamos al más completo de los desastres; a mi juicio la empresa necesita libertad de mercado para desarrollarse con pujanza; eficacia y responsabilidad en el trabajo por parte de todos, pues desde el peón al gerente es preciso que cada uno haga bien lo que debe hacer; complementándolo con adecuada organización económico-financiera que admita la cogestión (en lo que tiene de colaboración bieninten-

cionada) como una forma de mejorar las relaciones internas de la empresa.

LA CONTABILIDAD SE ADAPTA A LA EVOLUCION DE LA EMPRESA

Pero lo básico de mi charla no es la empresa, sino plantear la cuestión de cómo la contabilidad empresarial se va adaptando a esta evolución y hablo afirmativamente, pues es suficiente dar un repaso a los tratados de contabilidad para convencerse de que los tratadistas han ido variando sus explicaciones sobre como contabilizar a medida que las necesidades empresariales requerían un nuevo enfoque de los trabajos contables al servicio de la empresa, y los tratadistas, empezando por el legendario *Paciollo* en el fondo reflejan en sus obras lo que se hace pues en nuestra profesión los nuevos modos de operar son más fruto de la experiencia de quienes «rascan los libros» que de la meditación de quienes se encierran en su puesto de laboratorio de contabilidad; claro, que eso de «rascar» es una metáfora pues el ligero ruido del rasgueo de la pluma y el triquitraque de un rápido teclear ha sido sustituido por el apenas audible zumbido de los «bits» de la electrónica.

Estamos de acuerdo con que la contabilidad es algo más que una mera técnica; pero no puede desvincularse de la *praxis* en su aplicación a las necesidades empresariales. Todos sabéis que el principal objetivo de la contabilidad empresarial es el de servir a la Dirección de la empresa para conocer lo más exactamente posible el resultado de las operaciones económico-patrimoniales; es un medio de información interna para que la Dirección pueda tomar sus decisiones con un cabal conocimiento de la situación patrimonial presente, de los resultados conseguidos y de los riesgos asumidos. Esta finalidad se complementa con una finalidad jurídica de protección al crédito y como complementaria aparece la finalidad de demostrar al fisco los resultados y operaciones gravadas. En todo caso, la escrituración contable es un testimonio de la actuación empresarial, que por los

ligámenes establecidos entre las distintas empresas y entre las grandes sociedades y el mercado financiero se transforman a través de la publicación de los balances, cuentas de resultados y demás datos contables, en un medio de comunicación social entre la empresa y cuantos en ella pueden estar interesados. Además la Contabilidad, desde el punto de vista de economía social, está considerada como un instrumento de registro económico, propio de cada empresa en particular, para medir la economicidad de cada explotación y el uso que se hace de la riqueza común administrada por cada ente económico.

Siempre encontramos que a nuevos problemas la doctrina contable en su progreso aporta nuevas teorías de las cuales surgen realizaciones técnicas adecuadas. Podeis comprobarlo, repito, dando una visión rápida a los libros de contabilidad que se han publicado en los últimos cien años; veréis como los tratadistas van modificando su concepto de la Contabilidad y van explicando las normas para bien contabilizar, adaptándose a esta evolución de la empresa que no se ha detenido ni se detendrá. Esta modificación del concepto de contabilidad ha sido recogido en las disposiciones legales.

LA CONTABILIDAD EN EL CODIGO

Las disposiciones del Código de 1885 en lo referente a Contabilidad apenas modifican las del Código de 1829; pero en el entretanto en 1848 por Decreto del Ministro Bravo Murillo, se reconoció la S.A. como una forma empresarial pujante. Y en este Decreto se reconoce la importancia de la contabilidad en la S.A. al establecer la obligación de que presente sus balances anuales y que una vez aprobados por la Junta deben ser revisados y aprobados por el Jefe Político de la Provincia, o sea por el actual Gobernador Civil.

Decía el artículo 34 del Real Decreto de 17 de febrero de 1848, siendo ministro de Comercio don Juan Bravo Murillo: «Los balances autorizados por los adminis-

tradores de la compañía bajo su responsabilidad directa y personal, después de reconocidos y aprobados en Junta General de accionistas, se remitirán al Jefe Político de la Provincia *quien dispondrá su comprobación* y hallándose exactos y conformes con los libros de la compañía, se imprimirán y publicarán en el Boletín Oficial de la Provincia comunicándose asimismo al Tribunal de Comercio del territorio».

Desde entonces existe la idea, tan actual, del que hoy llamamos *balance social*; a una nueva concepción de la empresa surge una nueva forma de entender la Contabilidad y se reconoce por vez primera en nuestro país, la trascendencia pública del balance.

La preocupación esencial del jurista, tanto en el Código de 1829 como en el de 1885 es la protección de terceros y del crédito; por ello buscan que se justifique a través de la contabilidad la correcta administración del patrimonio para que en los casos de quiebra pueda señalar la situación del comerciante en sus relaciones con otros y la calificación de los actos mercantiles que hubiese realizado.

La contabilidad según estos códigos, copia del Napoleónico de 1808, es fundamentalmente una declaración del patrimonio y de sus modificaciones y una justificación de débitos y créditos que se concreta en una sentencia del T.S. de 1868, que señaló: «el objeto de la contabilidad mercantil que establece el Código de Comercio es el de determinar con exactitud, siempre que sea necesario, la situación de una casa tanto en mercancías como en dinero, efectos y otros valores, y fijar sus deudas, Activo y Pasivo, por medio del balance general», y añade «La falta de cumplimiento de la obligación de llevar los libros de comercio puede dar lugar a fraudes en perjuicio de los acreedores de la casa y de lo que es aún más grave del crédito en general que es el principal elemento del comercio y que debe estar completamente garantizado por la ley para que no sufra menoscabo alguno».

Esta idea de la contabilidad fue modificada sustancialmente por la Ley de 27

de marzo de 1900 creando la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, pues marcó una nueva proyección de la contabilidad: *la fiscal*; sin modificar, no obstante, los criterios sustentados por el código de Comercio. Después de esta ley de 1900 la contabilidad deviene una obligación que se impone a las empresas para que a través de «su contabilidad» puedan hacerse las liquidaciones fiscales y, esencialmente, se rodea la contabilización de requisitos formales para alcanzar una comprobación de datos en orden a la comodidad fiscal. Es una nueva proyección determinada por una evolución en el sentido de iniciar el reconocimiento de la vinculación de la empresa en la economía nacional. Se reconoce que la *Colectividad*, en conjunto, representada por el Estado, es un socio obligado de todas las actividades comerciales e industriales; como tal socio, y en ejercicio del «*jus imperio*» que tiene el Estado, que podemos discutir o no, impone una serie de obligaciones.

La legislación contable tanto del Código de 1829 como el de 1885 pecó de rigidez en cuanto al procedimiento contable. Los legisladores se ciñeron a considerar la práctica usual en su momento sin entrever las posibilidades del futuro desarrollo y los tratadistas de Contabilidad tuvieron que propugnar la conveniencia de su modificación.

El Código de 1829 contempló una realidad y sus normas las reglamentaron con el unánime consenso de los tenedores de libros de la época; pero después de 1885 los negocios se tornaron más complejos y la rigidez legal resultó incómoda. La multiplicidad de operaciones hizo difícil cumplir lo dispuesto, pero estando constituida la materialidad de la contabilidad por un conjunto de libros de orden interno que sólo en caso de quiebra o de litigio debían ser exhibidos y siendo la quiebra la rara excepción de la vida mercantil ¿quién podía investigar supuesta la normalidad de la actividad mercantil si la contabilidad de una determinada empresa cumplía o no lo dispuesto en el Código?. El problema se presentó en forma aguda cuando ya en

nuestro siglo —como he dicho— la contabilidad del comerciante dejó su carácter privado de información interna pasando a ser, una pieza de convicción en las relaciones fiscales.

La contabilización empresarial conlleva en sí, como podemos observar un interesante matiz político-social. La contabilidad ha de responder a las necesidades empresariales y la empresa se adapta a las disposiciones legales aunque las trata de burlar si las considera poco concordantes con los objetivos propios de la empresa. La tesis que vengo sosteniendo desde 1952 es la de que la empresa constituye un organismo vivo de la economía que tiene, como señalaba Onida, necesidad de asegurar su supervivencia y, por consiguiente, la empresa en defensa de su propia existencia se salta —desde siempre— las disposiciones legales o trata de eludirlas cuando éstas no se adaptan a las circunstancias. Los que ya tenemos algunos años sabemos que en todos los países y, en el nuestro en particular, se han dictado muchas disposiciones que han dado lugar al riesgoso deporte de saltárselas a la torera siempre que se ha podido, precisamente por esta razón, de supervivencia de la empresa.

Una muestra de esta adaptación de las normas legales de contabilización a las situaciones político-sociales cambiantes, lo podemos encontrar en el Decreto de la Generalidad colectivizando empresas y creando comités obreros de control en las privadas, de fecha 24 de octubre de 1936, cuyo articulado señala:

Artículo 19:

«Los Consejos de Empresa vendrán obligados al finalizar cada ejercicio a dar cuenta de su gestión a los trabajadores de la misma reunidos en Asamblea general. Asimismo los Consejos de Empresa tendrán que librar copia del balance y de una memoria semestral o anual al Consejo General de Industria, cuya Memoria detallará la situación del negocio y los planes que se proyecten.»

Artículo 22:

«Será misión de los Comités de control de las Empresas privadas también el control administrativo fiscalizando los

ingresos y pagos, tanto en efectivo como por medio de los bancos, procurando que respondan a necesidades del negocio e interviniendo en las demás operaciones de carácter comercial».

Artículo 23:

«Los patronos vendrán obligados a presentar a los Comités de Control el balance y memoria anuales».

Artículo 32:

«Se establecerá un inventario balance de situación deducido de la contabilidad debidamente comprobada, cuyos inventarios serán revisados por una comisión constituida por seis técnicos contables designados por el Consejo de Economía».

Artículo 11, E.:

«Velar que los libros de contabilidad se lleven de acuerdo con la legislación vigente y sean el historial verdadero de todas las operaciones efectuadas por la empresa».

El Decreto de 30 de enero de 1937 aprobando los estatutos tipo para establecer las agrupaciones o concentraciones de empresas del mismo Ramo en su artículo 28 señalaba las atribuciones de los interventores designados por la Generalidad (pero que cobraban de la Empresa) y entre ellas establecía:

«Intervenir la contabilidad de la empresa y es misión del Comité permanente de cada empresa establecer las normas de organización comercial y de contabilidad que tuviese que adoptar la empresa».

No es mi propósito ahora la crítica de estas disposiciones, solamente destacar el hecho de que las disposiciones legales son consecuencia de unas situaciones socio-económicas y que las disposiciones sobre Contabilidad son también resultado de unos criterios políticos como son los que infunden en este aspecto la Ley de Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas de 1951 cuyo art. 102 hace responsable al Consejo de Administración del balance y por tanto de la contabilidad, y no será de más recordar que por la Ley de 21 de julio de 1962, en este Consejo de Administración habrá una representación del personal que en ella trabaje con idénticas

facultades y deberes que los representantes del capital, con lo cual se reconoce el principio de la cogestión.

La reciente reforma del Código de Comercio de 1973 presenta algunas novedades legales. El art. 38 del Código de Comercio dispone:

«El balance y la cuenta de resultados reflejarán con claridad y exactitud la situación patrimonial de la empresa y los beneficios obtenidos durante el ejercicio o las pérdidas sufridas».

El art. 41, como sabéis, determina la verificación del balance de ejercicio y la cuenta de resultados a instancia de quien tenga derecho reconocido por la Ley y en lo previsto en las normas de las Bolsas Oficiales de Comercio y de los Jurados de empresa. Esto lo hemos de enlazar con el art. 49 del Reglamento de los Jurados de Empresa que en su núm. 2 les faculta para tener acceso a los mismos documentos y comunicaciones que los socios y recibir información de las operaciones económicas de la Empresa periódicamente y a intervalos no superiores a tres meses.

Por este camino, prácticamente se puede llegar a la total crítica de la gestión de los dirigentes empresariales. Aún cuando si se acentúa la tendencia de que la empresa evolucione hacia formas de cogestión y autogestión la función de la contabilidad, en sí misma considerada, no se modificará; pues no puede variar la forma como en la práctica la contabilidad refleje las operaciones realizadas, ya que ha de responder al principio de verdad.

LA NORMALIZACION ES UN ASPECTO PARCIAL

La intervención del poder público en la normativa empresarial pasa por la normalización contable que en nuestro país se concreta en el decreto 530 de 1973 aprobando el Plan General de Contabilidad. No me corresponde en este momento hacer una crítica del mismo. Si hago referencia a él, que será estudiado por otros miembros del Colegio, es para señalar que este Plan es una manifestación necesaria de la inter-

vencción política en un particular campo de la actividad empresarial para llegar a una aceptable Contabilidad nacional base de los planes y programas gubernamentales.

LOS HORIZONTES DE UNA NUEVA CONTABILIDAD EN UN ORDEN SOCIAL QUE EVOLUCIONA

Los horizontes de esta nueva contabilidad fue precisamente el tema del Congreso de París de 1967. A pesar del tiempo transcurrido en nuestro país se ha hablado muy poco de este Congreso y del informe hecho por Jean Wisner, reporter general del mismo, tengo que destacar algunos párrafos que nos ayudarán a centrar la idea de como la contabilidad se ha de adaptar y se está adaptando a la evolución de los negocios. En la página 19 de la Memoria presentada por Wisner se recuerda que la contabilidad de la empresa es una de las fuentes de la estadística y que ella misma es el soporte de la política económica y social porque según los términos y métodos contables la contabilidad construye la historia y las perspectivas de las economías nacionales y que *el rol, el papel, de los profesionales de la contabilidad* es el de suministrar a los agentes económicos informaciones utilizables; para ello necesitamos una ética profesional con unas reglas de deontología común y conseguir tres objetivos esenciales: 1) Elaboración de un léxico internacional para una mutua comprensión (es decir, normalización a escala mundial); 2) Establecimiento de un nivel de conocimientos equivalentes a las distintas graduaciones de la profesión contable en todos los países; 3) Reconocimiento internacional de reglas de deontología que tiendan a la aplicación del principio según el cual el contable no debe ser servidor de personas sino estar al servicio de la verdad.

Señalaba, en resumen, el reporter general, como resultado de la labor del citado Congreso que la Contabilidad se sitúa hoy tanto en el presente y en el futuro cuanto que en el pasado y debe considerarse que los hechos que ella trata se analizan en dos categorías: unos son fenóme-

nos económicos de operaciones que se han producido o que están en camino de producirse; otros están constituidos por las consecuencias aún no producidas de situaciones actuales teniendo en cuenta las variaciones probables de la coyuntura. Por aquí vamos a la sustitución por métodos matemáticos de las apreciaciones subjetivas. En el problema de la censura, por ejemplo, observamos que la luz de las teorías estadísticas de la revisión abandonan el ideal de la perfección absoluta y hemos llegado a la concepción científica del grado de certidumbre obtenida en el cuadro de una proporción de error aceptable, porque la perfección de verificarlo todo y todo justificarlo era buscar el imposible. Así, tiene cada vez más importancia el estudio de las posibilidades y las perspectivas de la automoción (proceso de datos) presentándose una promoción científica de la profesión contable que descargada del trabajo material del registro y de clasificación puede servirse de instrumentos que le permitan ampliar sus posibilidades técnicas de una forma que era inimaginable hace poco tiempo. El contable está ahora en plan de consagrarse a tareas de concepción, de síntesis, de previsión, de participación en la política económica y declaraba: «La naturaleza misma de la contabilidad como medio de información económica, que busca ser tan completa como sea posible, la utilización por el fisco de los resultados contables, el carácter de expresión y de prueba de hechos jurídicos que siempre ha tenido, hace que el contable de hoy sea el que mejor conoce la empresa bajo diferentes aspectos y, por la fuerza natural de las cosas, el contable de informador se ha transformado en consejero.» Ocurre, seguía diciendo, que la complejidad de las relaciones jurídicas y sociales; la incidencia, sin cesar acrecentadas, de las disposiciones fiscales; la multiplicidad y la dificultad de las operaciones de fabricación; la importancia de la organización; la necesidad primordial de estudios comerciales profundos, etc. imponen para todo acto de gestión de cierta importancia la convergencia y la conciliación de conclusiones y de sugerencias inspiradas por técnicas dife-

rentes y esto determina el trabajo en equipo por lo que *la época del profesional aislado ha terminado*. La colaboración entre especialistas se ha hecho necesaria y tiende en su forma evolucionada hacia la sociedad interprofesional. Este amalgama jurídico-fiscal-económico y contable, cuya realización parece imponerse en primer lugar, es necesario. Por ello la formación del contable de mañana no es diferente del problema general de la formación del hombre del mañana, recibiendo la formación como especialistas competentes, y la interdependencia en la acción de estas técnicas diversas exigen de estos especialistas un esfuerzo constante de comprensión y de cooperación en los dominios de los otros tanto como en el suyo propio. Así pues, la especialización necesaria debe estar precedida y acompañada por la adquisición de conocimientos generales y por ejercicios de inteligencia situados en lo abstracto además de sus aplicaciones en lo concreto.

Si Napoleón cuando era Primer Cónsul, en una carta de 29 floreal, año séptimo, dirigida a Savary declaraba: «el orden en la contabilidad es para el Gobierno Ley sagrada» como recordaba el reporter del Noveno Congreso Internacional de la Contabilidad, agregando que la Contabilidad ha tomado para el Estado en los tiempos recientes una nueva significación porque los sistemas económicos y financieros de todos los países desarrollados han sufrido una profunda evolución y la ampliación de las competencias del Estado ha conducido a los poderes públicos a grados diversos de intervención según su régimen político; pero, todos intervienen más o menos en la dirección de la economía de cada país. Esta evolución incluso en los países más señalados de liberalismo conduce a economías concertadas, orientadas, o parcialmente planificadas, acompañadas de la creación de órganos de coordinación y de información a nivel nacional, y así resulta que la cooperación del economista nacional y del contable pueden aportar un conocimiento más completo y más exacto de la situación real del amplio conjunto que constituye el sector privado de la econo-

mía, y esta colaboración, añadía, permitirá crear la red que recogerá, traducirá y transportará las informaciones microeconómicas hacia los organismos centrales con lo cual los profesionales de la contabilidad pueden facilitar las relaciones entre el Estado y las empresas, asegurando una mejor comprensión de los fines y de las necesidades recíprocas.

Esta evolución técnica supone cambios en la estructura de las empresas, en su organización y en sus métodos de gestión por lo que el profesional contable debe adaptar su técnica a las necesidades de la gestión de la empresa (previsión, coordinación, control); debe conciliar las exigencias de sus fines jurídicos con aquellos; la gestión de las empresas debe ser más rápida, más completa, más precisa; el conocimiento utilizable por el dirigente de la empresa que puede ser un órgano colegiado, debe ser sintética y no solamente analítico.

No tengo nada que agregar a las magistrales ideas básicas del noveno Congreso Internacional de Contabilidad expuestas por Wisner en su informe. Se reconoció la evolución empresarial; se reconoció la evolución de la tarea de los contables, se reconoció el aspecto humano de la labor contable y que la formación humana que era necesaria a los distintos especialistas tenía que tener unos puntos de contacto para que todos puedan entenderse sin olvidar que, puestos al servicio de la empresa, la información contable ha de ser asimilable por la dirección de la empresa, pues como reconocía Graham Hutton en su obra «Productividad y progreso»: «la administración gerencial es el arte de mantener en orden a los especialistas en contacto unos con otros y operando de manera eficaz; la moderna dirección empresarial constituye en sí misma un arte y una ciencia que se ha convertido en profesión técnica tanto como en un servicio productivo semejante al trabajo especializado, lo cual es también en cierto sentido; y esto ocurre, señalaba Graham Hutton, tanto en Rusia como en Estados Unidos de Norteamérica, pues, sentenciaba: «Los pueblos viven de acuerdo con su esfuerzo».

EL CONTABLE ¿AL SERVICIO DE QUIEN DEBE ESTAR?

He señalado hace un rato que una función de la contabilidad, según los tratadistas modernos, es la de controlar hasta que punto los recursos patrimoniales de una empresa (que son parte del acervo común de la *sociedad* española o de la *sociedad* mundial y poniendo esta sociedad con todas las letras mayúsculas) son correctamente administrados por los dirigentes de una empresa en particular. Esto lleva implícito el principio de que la contabilidad es un instrumento económico de medida de la información al servicio de la empresa; pero también al servicio de la colectividad dentro de la cual la empresa se desarrolla, principio cuyo desarrollo pone a los profesionales de la contabilidad en situaciones difíciles. Hoy se programa la economía nacional desde el Gobierno y esta programación, aunque con condiciones, es admitida hasta en la Encíclica «*Popolorum Progressio*» en la cual hay un párrafo que quiero destacar por su importancia para la contabilidad dice: «a quienes proporcionen los medios financieros se les podrán dar garantías sobre el empleo que se hará del dinero según el plan convenido y con una eficacia razonable puesto que no se trata de favorecer a los perezosos y parásitos».

Estas garantías, pregunto yo, ¿dónde pueden encontrarse si no es en una correcta contabilidad?

Al señalar hace rato, que el concepto de Contabilidad va modificándose conforme al progreso social y que incluso las leyes recogen esta evolución, he puesto como hito inicial el Código de 1829, pero hubiese podido remontarme a la Ordenanza de Castilla de 4 de diciembre de 1549 que dispuso: «Todos los comerciantes están obligados a llevar y a registrar las cuentas en lengua castellana en sus libros de Caja y de Manual con el mejor orden». Luego, la Ordenanza del Consulado de la Villa de Bilbao de 1737, en su capítulo IX trata «*De los mercaderes, libros que han de tener y con que formalidad*» y sus normas inspiradas en la Ordenanza de Colbert de 1673 (que se volcaron en el Código de Napoleón) a su vez se vuelcan en

nuestro Código de 1829. El Punto VII de las Ordenanzas Bilbainas, dice textualmente: «Cualquier negociante por mayor, *que no sepa leer ni escribir*, estará obligado a tener sujeto inteligente que le asista a cuidar del gobierno de dichos cuatro libros...»; y en el Punto XIII: «Todo comerciante por mayor ha de ser obligado a formar balance y sacar razón del estado de sus dependencias, por lo menos de tres en tres años, y tener cuaderno aparte de esto, firmado de su mano, con toda claridad y formalidad...»

En aquella ya lejana época también encontramos la recíproca influencia entre ambiente social, empresa y contabilidad; se admite que el comerciante pueda ser analfabeto, pero su contable ha de ser persona inteligente, para llevar sus libros, pues una cosa es tener espíritu de empresa y hacer negocios, y otra dar testimonio de las operaciones realizadas, que fue la primitiva función del tenedor de libros; tenedor de libros que por la propia transformación social es hoy un «Consejero de gestión», como reconoció el 9.º Congreso Internacional de la Contabilidad, sin dejar de dar «testimonio» del quehacer económico, cuya función entraña grave responsabilidad.

La evolución del concepto de la empresa y del concepto de contabilidad de la empresa plantea, pues, a los contables un problema de conciencia; el contable ¿está sólo al servicio de la empresa o debe estar al servicio de la colectividad?. Aquí debería solicitar un minuto de silencio para que cada uno de Vds. se plantease en conciencia una respuesta a esta pregunta...

Pero, un minuto de silencio es a veces muy largo; por ello voy a rogar que cada uno de Vds. se plantee el problema en privado. Para mí la respuesta es sencilla pues estoy de acuerdo con la conclusión del 9.º Congreso Internacional de la Contabilidad. *El contable ha de estar al servicio de la verdad*, interpretada según los principios generales de la contabilidad, lo que requiere personal imbuido en su misión, que reconozca el principio antiguo de verdad sabida y buena fe guardada, desarrollándolos con arreglo a técnicas económicas y contables correctas; y sirviendo lealmente a la verdad se servirá mejor a la Empresa y a la Comunidad, en el supuesto de que ésta se rija por leyes justas en una Sociedad democrática.