

## NORMALIZACIÓN CONTABLE PARA DIRIGIR MEJOR LAS EMPRESAS

*Conferencia pronunciada el día 2 de febrero de 1961, por el  
Académico numerario,*

ILMO. SR. DON ANTONIO GOXENS DUCH

Con singular emoción ocupo hoy esta tribuna al recordar que tengo el honor de dirigirles la palabra en sustitución del Ilmo. Sr. Dr. don Fernando Boter Mauri, recientemente fallecido, a quien el Consejo Directivo había confiado, en principio, la preparación de la cuarta conferencia del actual ciclo. No me compete hacer el panegírico del Dr. Boter. Pero, si hoy ensalzo su memoria es porque entre el Dr. Boter y yo, a pesar de que en múltiples ocasiones nos hemos encontrado defendiendo posturas científicas y profesionales no coincidentes, había un vínculo de especial amistad que nacía del hecho de que, con 25 años de diferencia, el Sr. Boter y yo habíamos tenido el mismo maestro de primeras letras; ambos éramos ex alumnos del mismo colegio de primera enseñanza: El Antiguo Colegio de San José.

Don Fernando era ya catedrático — el único en aquel tiempo que era ex alumno — cuando yo ingresé en el colegio por donde habían pasado antes mi padre, mi tío y mis primos y la figura señera del Sr. Boter Mauri fue buen ejemplo al cual se refería con frecuencia mi maestro. Es posible que en mi posterior vocación profesional tuviese alguna influencia el ejemplo de quien desde el familiar colegio pasó a la Escuela de Comercio y luego a la Cátedra.

Este vínculo íntimo que, en privado nos gustaba a los dos recordar, hace que sienta más viva que en otras ocasiones esta emoción particular de los primeros minutos de una charla que pronuncio — como he señalado — porque desgraciadamente no ha podido hacerla nuestro llorado

doctor Boter Mauri, a cuyo espíritu he de pedir humildemente perdón, no sólo por sacar a relucir este aspecto de nuestra intimidad, sino también porque voy a defender a continuación — con carácter general — una postura científica algo diferente a la que él propugnó desde esta misma tribuna en su conferencia del día 9 de enero de 1959 sobre el Plan Contable Internacional, y haciéndolo así creo honrar mejor su memoria de gran polemista, que aceptando sin discutir sus ya conocidos puntos de vista.

Pocos días antes del aciago accidente que nos ha privado de su compañía, me dijo: “nos hemos de reunir una tarde para hablar de mi libro sobre Doctrinas Contables y la posición de V. respecto a la normalización contable”. Con el pensamiento puesto en la memoria del Dr. Boter Mauri voy a exponerles mi opinión sobre este tema, señalando que al prepararlo he tratado de adivinar muchas veces cuál sería su réplica, siempre constructiva.

Antes de exponer mis puntos de vista acerca de la normalización contable, es conveniente examinar las relaciones entre las funciones contables y la de dirección gestorial.

#### DECISIONES DE LA GERENCIA

Las modernas técnicas de dirección de empresas tienen una finalidad común: facilitar la más amplia y mejor información a la gerencia para que ésta pueda tomar decisiones acertadas.

La más árdua y difícil de todas las tareas es la que incumbe al dirigente, quien se halla solo, completamente solo, cuando se trata de decidir sobre los problemas vitales de la empresa. Sus colaboradores y asesores no pueden sustituirle en esta actividad, pues siempre el verdadero — cualquiera que sea la denominación de su cargo — gerente será quien tome la responsabilidad de una decisión.

El gran esfuerzo moderno de la denominada “dirección científica”, “scientific business management” — se orienta en el sentido de investigar cómo instruirle para saber analizar certera y rápidamente una situación y dictar de una forma concreta su decisión.

Hoy día ya no se puede ser “gerente” sólo por intuición; es preciso estudiar muchos aspectos y, en especial, cómo establecer un rápido y acertado juicio recogiendo para ello adecuada información.

## INFORMACIÓN NECESARIA: SUS FUENTES

Para el análisis continuado de los sucesivos problemas que atosigan al dirigente empresario, éste, como acabo de decir, necesita adecuada información que surge tanto del exterior como del interior de la empresa y llega a la mesa del gerente por distintos conductos.

No entraremos a considerar hoy la información económica y comercial de origen exterior, ni aun la de origen interno que sea ajena a los aspectos económico-patrimoniales de la empresa. Limitémonos a considerar que una de las informaciones necesarias para tomar cualquier decisión empresarial es el conocimiento lo más exacto posible, en síntesis y en detalle, de la situación patrimonial, de los riesgos y compromisos contraídos, de las disponibilidades y exigibilidades de los resultados alcanzados y de las previsiones.

Estos extremos, entre otros, le han de ser facilitados a través de un servicio de contabilidad adecuadamente organizado, entendiendo por contabilidad, siguiendo a Schneider, *“al conjunto genérico de todas las anotaciones y cálculos que se llevan a cabo en una empresa con objeto de proporcionar: a) una imagen numérica de lo que, en realidad, sucede en la vida y en la actividad de una empresa, y b) una base en cifras para las actuaciones de la Gerencia”*. Abarca, pues, las cuentas, los balances, los presupuestos y los estudios de valoración necesarios para establecer cuentas, balances y presupuestos en el grado de síntesis o de detalle que sea necesario.

La contabilidad es, en consecuencia, una de las fuentes primordiales de información de la gerencia, cuyas decisiones difícilmente pueden ser acertadas si carecen de aquella información fidedigna, y exacta que ha de proporcionar la verdadera contabilidad.

Por consiguiente: Un problema de la dirección de empresas es tener datos al día que reflejen diáfananamente la situación, las operaciones y los resultados absolutos y comparativos con respecto a unas previsiones. Se impone, pues, organizar el servicio de contabilidad de modo que sus datos sean fiel reflejo de la actividad empresarial, y presentarlos de forma que resulten fácilmente asimilables para una rápida y correcta interpretación.

## LO SOCIAL-HUMANO DE LOS TRABAJOS CONTABLES

He dicho antes que la información requerida por la gerencia será facilitada por la contabilidad y he incurrido adrede en error al hacer esta afirmación. He cometido el error en que incurren muchos dirigentes también y es el de olvidar que no es la contabilidad la que ofrece los datos, sino los *hombres* que trabajan en el servicio de contabilidad, ya dirigiéndolo como jefes, ya recogiendo datos, ya pasándolos a cuentas y formando balances como tenedores de libros.

Es evidente que todo lo que facilite el trabajo de estos hombres, cuya labor no hemos de ignorar, facilitará la rendición de datos y cuentas rápidas y exactas y, en consecuencia, ayudando a quienes hacen la "contabilidad" ayudaremos la tarea de los dirigentes.

Actualmente en el campo de la mecanización contable se ha avanzado mucho, pero cuando mejores máquinas ponemos a disposición de los servicios de contabilidad, más hemos de cuidar el aspecto humano del servicio, ya que las máquinas, por perfectas que sean, sólo nos dan resultados y estados para los que han sido preparadas y partiendo siempre de los datos entregados a la máquina y elaborándolos según un plan previamente establecido. Para facilitar y mejorar el rendimiento de los hombres que cuidan de este complejo servicio que constituye la contabilidad, hemos de dotarles de adecuados elementos de trabajo y de una organización moderna que coordine adecuadamente las distintas labores.

Esta organización moderna, en cualquier aspecto, tiene uno de sus mejores recursos en la normalización o racionalización del trabajo, que abarca distintos aspectos.

La normalización es el mejor sistema para mejorar la condición laboral, pues señala el modo más conveniente de trabajar, de hacer un trabajo más eficiente y de eliminar esfuerzos baldíos reduciendo el cansancio y el desorden que acarrea a su vez fatiga.

## NORMALIZACIÓN: VENTAJAS E INCONVENIENTES

Normalizar, en mi opinión, consiste en dictar las normas más adecuadas para desarrollar de modo más racional un trabajo. La racionalización del trabajo se ha manifestado en general como el modo más eficiente de

conseguir un aumento de productividad, necesario tanto en el trabajo administrativo como en el del taller.

Todo trabajo, por rudimentaria que sea su organización, ha de obedecer en su planeamiento y desarrollo a unas normas de actuación. Estas normas pueden ser rutinarias si han surgido sólo de la costumbre o de la imitación; cuando a la pregunta *¿por qué lo hacen así?* nos contestan *“siempre lo hemos hecho así”* o *“lo vi hacer así en tal o cual punto”*. Nos hallamos ante una rutina más o menos apropiada al objetivo de la labor que se desarrolla. Existen siempre normas, más o menos variables, a las cuales sujetan su conducta los que realizan un trabajo; si estas formas de actuar son tan extremadamente variables que sólo obedecen al capricho o la intuición del momento, fácilmente el trabajo degenera en una desorganización anárquica.

La normalización aparece cuando se estudia racionalmente para cada trabajo una norma, ideal, modelo o patrón regulador, para sujetar a esta norma racional la actividad laboral, mientras sucesivos estudios no demuestren que existe una norma mejor.

En el taller o en la fábrica ya nadie discute las ventajas de la racionalización que normaliza los tipos de producción, las formas de actuar, los elementos a utilizar para obtener una mayor productividad, sin anular la personalidad del hombre que trabaja.

La racionalización en general permite utilizar mejor todas las facultades humanas y el más rápido adiestramiento de los trabajadores, obteniéndose economías de tiempo y de capital.

No existen inconvenientes para la normalización; jamás pueden hallarse cuando la divisa de la racionalización es, sencillamente, tratar de encontrar el mejor camino para que todos los trabajadores sean más sencillos, más fáciles, menos cansados y, por tanto, más productivos.

#### ASPECTOS DE LA NORMALIZACIÓN CONTABLE

El Secretario del Consejo Superior de la Contabilidad de Francia, Pierre Lauzel, definió la “normalización contable” como el conjunto coordinado de investigaciones, proposiciones y acciones que tienen por objeto mejorar la doctrina contable y la significación de los documentos contables, en especial desde el punto de vista de su utilización económica y social;

la normalización adopta principios y reglas de valor general, pero se propone igualmente racionalizar la aplicación de estos principios y reglas a las diferentes entidades, teniendo en cuenta sus características en dimensión, de estructura, de funcionamiento, de sus necesidades y sus medios respectivos, pues la normalización no significa uniformidad rígida “normalizar no es uniformar”, requiere estudiar lo esencial de cada trabajo y distinguir lo accidental.

Para el estudio previo de la mejor forma de desarrollar una contabilidad, hemos de admitir que los puntos comunes entre las distintas empresas son mayores y más íntimos que los divergentes. Cuando examinamos las empresas con espíritu crítico, aunque sea ferozmente analítico, y profundizamos en su esencia nos encontramos que todas las empresas tienen un *substractum* común reflejado en las funciones económico-administrativas que aparecen en todas ellas. Este fondo común no es modificado por las variantes accidentales de su actividad; por ello, llegamos a la conclusión que podemos encontrar unas normas comunes básicas para la organización de su contabilidad, y en este sentido es cómo únicamente podemos hablar de uniformidad, no absoluta, sino de esencia fundamental.

El estudio de las empresas, prescindiendo de lo accidental de cada una, nos permite llegar a determinar un método, un sistema y un procedimiento ideal para desarrollar la contabilidad; el mejor método es el que resulta más fácil para el personal ocupado en tal trabajo, por ser el más lógico. El método racional no es necesario imponerlo por ordenanza; ha de bastar divulgado con profusión para alcanzar la adhesión de quienes lo experimentan.

Examinando la normalización desde el interior de la empresa, Franklin G. Didden, de la Facultad de Ciencias Económicas y Administración de Montevideo, sintetiza sus ventajas en los puntos siguientes:

1. Mejor desarrollo del sistema contable, facilitando la tarea del personal ocupado en tal trabajo.
2. Facilita la lectura y análisis de documentos contables.
3. Mejora la estadística interna.
4. Presenta mejor información a la gerencia.
5. Facilita el intercambio de informaciones y comparación de resultados entre distintas empresas.
6. Facilita la investigación fiscal y la defensa de la administración privada (que carece de solidez cuando no se basa en una contabilidad clara.)

7. Facilita el cálculo de costos comparativos, controlar precios y servicios, crédito, finanzas públicas y economía en general.

8. Y, considerándola desde un punto de vista de interés público, la normalización es la vía que conduce a los balances económicos nacionales y a la contabilidad nacional.

Karl Schneider y Carl Ernest Schulz, en sus "Principios generales de elaboración de un cuadro contable general europeo" presentado en 1953 a la Unión Europea de Expertos Contables Económicos y Financieros, señalaban que la normalización, desde un punto de vista amplio, es condición necesaria para que se alcanzasen varios interesantes objetivos, cuales son:

— que los jefes de empresa dispongan de cifras idénticas en su significado en vista del control y la dirección de sus negocios;

— que las empresas difundan indicaciones comparables con ocasión de publicar sus balances de fin de ejercicio y los resultados de explotación;

— que las terceras personas puedan comprender mejor la contabilidad de las empresas y deducir sus consecuencias;

— que los expertos calificados, en especial los jóvenes, puedan cumplir sus funciones en las empresas con un mínimo de dificultades.

Glosando los criterios que acabo de exponer es mi opinión que a través de la normalización contable, racionalmente establecida, podemos alcanzar simultáneamente una serie de objetivos a cuál más interesante:

— el personal encargado de este delicado servicio puede trabajar con más seguridad y compenetrarse con todos los mal llamados "secretos" de la técnica contable en un mínimo de tiempo, pues la racionalización ha de partir de una estructuración científica, y por ello, simplificada, de todas las normas a que debe sujetarse la labor;

— que todos puedan leer con mayor facilidad los balances y estados financieros publicados por las empresas, ya sea con carácter general, ya con carácter confidencial o privado, por responder estos datos a unos mismos principios de presentación, coordinación y valoración;

— que los dirigentes reciban una información normalizada y concreta sobre cada uno de los extremos acerca los cuales requieran información patrimonial interna;

— además, que pueda haber una adecuada comparación de datos de distintas empresas, por ser homogéneos en su presentación y contenido, siendo posible su integración en escala nacional.

La normalización, por tanto, trata de alcanzar ventajas de *orden pri-*

*vado* (información dentro de la empresa e información externa limitada o no a quienes tengan interés en la actividad de la empresa); de *carácter público* orientando la contabilidad de cada empresa dentro la contabilidad nacional, proceso que se ha manifestado en los últimos tiempos como pieza insustituible para el estudio de los fenómenos macroeconómicos; y de *orden social*, al facilitar el trabajo de quienes actúen en el campo de la contabilidad y su formación acelerada.

La normalización tiene dos aspectos fundamentales: uno doctrinal que abarca la metodología contable y comprende:

- una terminología idéntica para expresar siempre con las mismas palabras unos mismos conceptos;

- idéntica clasificación y desarrollo del plan de cuentas y de determinación de costos, agrupando siempre con igual criterio los hechos económico-administrativos;

- una dinámica contable, reflejada en la articulación de cuentas, uniforme para que la sucesiva integración de los datos, desde lo simple a lo complejo, nos conduzca a un balance y a unas cuentas de explotación y resultados de análoga significación;

- idénticos criterios de valoración, manteniendo una estabilidad en la apreciación valorada de las variaciones patrimoniales;

- idéntica presentación de resultados, para facilitar su estudio y posible comparación.

Los principios comunes admitidos con carácter de generalidad sobre los puntos señalados nos conducen al Plan Contable General, o Plan Contable Normalizado.

El aspecto doctrinal ha de completarse con una actuación práctica que por ramas profesionales cuide de señalar el modo más racional de utilización de las cuentas, y los adecuados cuadros de trabajo y de organización del mismo para que la labor sea eficiente y cómoda. Esta acción práctica, recogiendo las especialidades de cada rama profesional, ha de dar lugar a las guías contables profesionales, dentro del Plan Contable Normalizado.

Cada uno de los aspectos doctrinales de la normalización responde a particulares necesidades de la actividad económica moderna.

La primera condición de una eficaz normalización es llegar a establecer una terminología común para expresar siempre con las mismas palabras unos mismos conceptos. Es necesario para entendernos definir y concretar el sentido de los vocablos técnicos que utilizamos cuantos actuamos en el



campo de la contabilidad y para defender esta necesidad es suficiente invocar el párrafo V del Capítulo XIV del sin par *El Criterio*, de Balmes.

La primera misión de todo trabajo científico es definir y concretar el significado de las voces que usamos, pues sin este previo acuerdo no es posible llegar a un entendimiento.

Siguen a ésta otras condiciones derivadas de un criterio lógico y permanente en los convenios o leyes establecidas para reflejar en las cuentas y demás instrumentos de registro, los hechos administrativo-patrimoniales. El principio de homogeneidad, integridad, invariabilidad, analogía y continuidad, existen en todos los sistemas y procedimientos contables. Se trata, al normalizar, de estudiar un criterio racional que pueda ser aceptado por la más amplia masa.

De todos los principios y reglas contables que han de ser objeto de normalización, entraña particular dificultad la que se refiere a la valoración.

Establecer una unidad de criterio de valoración significa ponernos de acuerdo sobre puntos tan vidriosos como son determinar los conceptos de precio de compra y precio de entrada en la explotación; de amortización y de coste de producción, con la secuela de poder establecer criterios concretos sobre la valoración, imputación y asignación de consumos internos.

Hemos de reconocer que el problema es de gran envergadura, pero no insoluble: la prueba la podemos hallar al estudiar comparativamente los criterios sustentados por los más modernos tratadistas. En ellas encontraremos divergencias en los casos especiales, pero hay un fondo común uniforme; éste constituye el criterio esencial que puede ser objeto de una norma, que aun cuando sea maleable, y lo debe ser para poder acomodarse a la diversidad de los casos particulares, permitirá resolver unitariamente los problemas múltiples de la valoración.

Sería insensato pretender alcanzar por un solo esfuerzo todos los puntos que abarca la normalización contable, que puede alcanzar hasta la racionalización de los instrumentos del trabajo contable, arrinconando en los museos ochocentistas a nuestros pasados "Diario" y "Mayor" que nuestro vigente Código de Comercio heredó de Sainz de Andino de 1829 y que éste a su vez había recibido como herencia intangible de las setecentistas Ordenanzas de Comercio y Pragmáticas de Carlos III.

Perdonen el inciso, pero resulta atávico en la época del "jet" empeñarnos en utilizar los mismos medios de registro contable que se utilizaban cuando las carretas con muelles eran todavía un lujo extraordinario, pues

la mayoría de los transportes, base del comercio, se hacía a lomos de acémilas.

No podemos pretender alcanzar rápidamente los distintos puntos que ha de comprender la normalización y por ello debe iniciarse con la normalización de los criterios de valoración, los sistemas de coordinación de cuentas (planes contables) y la presentación de los balances cuya normalización surge casi automáticamente de las dos anteriores.

#### NORMALIZAR NO ES SINÓNIMO DE UNIFORMIDAD RÍGIDA

Permitidme que razone esta sentencia con palabras literales del Secretario General del Consejo Superior de Contabilidad de Francia, señor Lauzel, quien en una magnífica conferencia señalaba:

“La normalización trata de conciliar una exigencia unitaria correspondiente a las necesidades más generales y una exigencia de diferenciación relacionada con numerosos factores particulares que intervienen con intensidad varia en las empresas, mediante:

- una vía descendente que va de lo general a lo particular;
- otra vía ascendente de lo particular a lo general.”

Esta conciliación se facilita distinguiendo entre:

— Documentos contables que son necesarios y suficientes para las necesidades de información y control de terceros, ajenos a la dirección de la empresa (entre ellos la Administración pública). Estos documentos son esencialmente el Balance, la cuenta de Explotación General y la cuenta de Pérdidas y Ganancias, que se deducen de la contabilidad general.

— Documentos que deben responder estrictamente a las necesidades de esta dirección. Estos otros documentos deben reflejar, principalmente, los análisis de costos, precios de coste, productos de ventas, presentados según diversos puntos de vista; ellos se derivan principalmente de la contabilidad analítica de explotación.

Si la aplicación del principio de unificación incita a imponer la forma de presentación de cuentas que corresponde a la utilidad más general, la racionalización admite la pluralidad y precisa la naturaleza y la contextura de los documentos que corresponden a necesidades diferenciadas. Con ello los recursos de la estadística deben completar las posibilidades de la contabilidad clásica.

La normalización y la racionalización deben concebirse y realizarse de

modo que orienten las investigaciones hacia una utilización correcta de las cuentas en función de objetivos económicos y sociales precisos, teniendo en cuenta la interdependencia entre empresas y economía nacional, entre los individuos y los grupos.

La normalización, pues, no debe ser rígida, pues en tal caso correríamos el peligro de dificultar el progreso de la técnica contable y de las técnicas de gestión; al contrario debe contribuir a mejorar el nivel medio de aptitud para el empleo.

Se trata, en resumen, de una creación continua que necesita un espíritu de cooperación.

### NORMALIZACIÓN Y VERDAD

Un aspecto particular de la normalización es la necesidad de que la contabilidad refleje la verdad patrimonial de las empresas. Esto es una condición indispensable. Cuando hablamos de contabilidad no nos referimos a este engendro de que hacen gala algunas empresas en que todo parecido con la realidad, como se señala en las películas, es pura coincidencia.

El primer paso para alcanzar cualquiera de los puntos que comprende la normalización es la *actualización* patrimonial de las empresas. Con esta frase "*actualización patrimonial*" queremos significar la conjunción de dos objetivos distintos pero concomitantes: de una parte, la regularización de valores, haciendo coincidir los valores contables, expresados en el signo monetario actual, con el *valor real* de los bienes patrimoniales, con lo que sólo pedimos la aplicación del artículo 37 del Código de Comercio; Código que si en algunos puntos resulta anticuado, en éste es todavía actual. Valor real medido en pesetas actuales es lo que significa pedir la regularización de valores del balance.

De otra parte, terminar con la ocultación patrimonial y con la falsedad contable. Con ello no hacemos otra cosa que seguir el consejo que nos dio su SS. el Papa Juan XXIII en su reciente mensaje navideño al decirnos: "*Amados hijos. No, no os prestéis jamás a la falsificación de la verdad.*"

La verdad es premisa indispensable para que la contabilidad sea útil a la gerencia de una empresa, y punto de arranque para toda normalización.

Sin verdad no puede haber contabilidad científica, pues una de las

definiciones en mi opinión más acertada de la ciencia, es aquélla que nos dice que “ciencia es un conjunto de conocimientos tenidos por verdaderos” y así la misión del científico es “investigar la verdad; esto es, la realidad de las cosas.”

### EXPERIENCIAS EXTRANJERAS

Los avances hacia la normalización contable se iniciaron con un soporte científico al despuntar el siglo XX, con los magníficos trabajos de Outlet, Schmalenbach, Belairon, Schär y otros; tuvieron su primera sanción oficial al promulgar el Ministerio de Economía del Reich Alemán, en 1937, su plan contable, cuyo origen podemos encontrar en los trabajos de Schmalenbach y de sus más directos discípulos. El plan alemán llegó a ser un plan casi europeo en los años 1939-45, pues, su obligatoriedad se extendió a todas las empresas intervenidas, controladas o subvencionadas por las fuerzas armadas alemanas. Esta normalización permitió el fácil cambio de las personas encargadas de examinar los datos de las empresas, cambios justificados por los avatares de la guerra. La obligatoriedad cesó al terminar la guerra, pero la comodidad de la racionalización hizo que continuase ganando adeptos.

Podrá criticarse si el plan era bueno o no; podrá considerarse su implantación con un vicio original por su forzada imposición podrán hacerse todas las críticas a *por qué se aplicó y cómo se aplicó*, pero el hecho que no puede discutirse, es que la normalización descargó la labor de los contables y de los revisores de cuentas y permitió la unificación de datos procedentes de explotaciones situadas en distintos países y servidas por personas de nacionalidades distintas. Podrá discutirse todo lo que quieran, pero el hecho cierto es que a partir de 1945 los países que habían sido obligados a normalizarse la contabilidad de las principales empresas con arreglo al plan contable alemán, si bien se apresuraron a desterrarlo, fue sólo para sustituirlo con planes nacionales autóctonos, con mayores o menores analogías con el plan alemán, pero respondiendo a unos mismos criterios, propios de cada país, de uniformidad en los planes de cuentas, en las reglas de valoración y en la presentación de balances.

Francia, Italia, Bélgica, Austria, Holanda, Rusia, vieron surgir sus propios planes contables nacionales, así como Suiza y Portugal. Estos planes no son iguales entre sí, ni el grado de obligatoriedad es o ha sido el mismo en todos los países. Su propia existencia y los sucesivos esfuerzos de

Congresos internacionales intentando establecer su coordinación son una prueba de que la Normalización contable es una realidad, cuyas ventajas son mayores a sus inconvenientes y entre las ventajas ha de presentar como primordial la pedagógica.

Un estudio comparativo de los distintos planes estaría ahora fuera de lugar por abarcar un tiempo del que no disponemos. Quien desee una amplia información puede acudir a la memoria del Congreso de Florencia de 1953 de la Unión Europea de Expertos Contables, Económicos y Financieros.

En estos países la normalización ha tenido sus contrarios: los más por rutina y pereza mental de asimilar las nuevas ideas; algunos por despecho, y así se cita el caso de un tratadista que empezó a combatir la normalización cuando su plan no fue el preferido por la comisión de normalización; otros por ignorancia, y afortunadamente los menos, por propio egoísmo ante el temor de perder su clientela: son aquellos que creen que la contabilidad es más científica cuanto menos se entiende, lo cual representa la posición menos científica que pueda darse porque precisamente el objeto de la ciencia es descorrer misterios; por propio egoísmo, quienes basan su posición en la empresa o en unas empresas en el conocimiento de arcanos, que adrede ellos hacen incomprensibles a los demás y, en el peor de los casos, incomprensible para todos, incluso para sí, por propia incompetencia.

La normalización ha tenido en cada país sus contrarios, pero a despecho de sus esfuerzos, se han alcanzado considerables progresos. Por ejemplo, actualmente en nuestra vecina Francia, donde el plan contable general es sólo obligatorio para algunas empresas, ya nadie discute que la normalización constituye un éxito y una comodidad para todos, y a pesar de las feroces críticas iniciales, ahora se trata de mejorar continuamente el Plan Contable, tarea que incumbe al Consejo Superior de la Contabilidad, pero su difusión ha quedado asegurada por la unánime adhesión al mismo de los modernos tratadistas y profesores de contabilidad.

Resumiendo, las críticas de los distintos planes normalizados de contabilidad, llegamos a la conclusión que lo que se discute no son las ventajas o inconvenientes generales de la normalización, sino la mayor o menor bondad de un determinado plan. La experiencia extranjera, en conjunto, se muestra favorable a la normalización contable, no sólo pensando en las funciones públicas de la contabilidad, que recogía Fermín Culés, profesor suizo, en una serie de artículos publicados en 1959 en "Técnica Económi-

ca”, sino, primordialmente en el servicio de la normalización al conjunto de la empresa, facilitando el trabajo, la comparación, el análisis y las deducciones.

#### LA NORMALIZACIÓN CONTABLE EN EL PLANO INTERNACIONAL: ALCANCE Y FIN

La diferente normalización contable de Francia, Bélgica, Alemania e Italia, han producido dificultades en la administración de los organismos económicos internacionales. Estas dificultades hicieron brotar la idea de que la normalización contable no debía limitarse al interior de cada país, sino que era posible intentar unos contactos en el plano internacional, fusionando los distintos planes nacionales en uno de rango internacional. La idea tuvo hace casi 50 años su paladín en Outlet, pero entonces los contactos internacionales eran más limitados que en la actualidad; sus esfuerzos de *pionner* se limitaron por ello a dejar la simiente en el surco.

En la coyuntura económica actual, las economías particulares son empujadas, como señala Bailly, Secretario General de la *Comision Internationale de Normalisation Comptable-Economique*, por los grandes mercados internacionales, primeros ensayos, limitados en su principio a algunos países fronterizos, pero que van consolidándose. En este nuevo mundo económico, ¿puede limitarse la normalización a la empresa y a una sola nación?

Como dice Bailly, en “L’Information Economique-Financiere Juridique de Madagascar” (mayo-junio de 1960) ¿por qué no llegaríamos a comprendernos trabajando, en el campo de la contabilidad, para encontrar el denominador común que permita a los contables de todos los países presentar sus cuentas según un mismo método idéntico, que nos permita alcanzar conclusiones válidas para todos?

“Este es el objeto de la *Comisión Internacional de Estudios de Normalización Contable-Económica*, que trata de alcanzarlo mediante una larga consulta extendida a todos los que laboran desde hace años en busca de esta solución que presenta ya realizaciones sólidas en el ámbito nacional de varios países.

”Estas realizaciones, no obstante, no pasan de tener una eficacia local; es preciso extender el campo visual, conocer y apreciar los imperativos contables esenciales; es necesario, por encima de todo, despojarnos de todos los hábitos de rutina y de chauvinismo y adquirir un verdadero espíritu

internacional, que es el único capaz de conducir el hombre de buena voluntad a reconstruir todo el sistema contable olvidando todo lo que él ha considerado hasta hoy como intangible.”

El Plan Contable Internacional, aprobado en las Jornadas de París, de junio de 1953, ha sido propuesto como base de partida y medio inicial de la normalización contable, porque el “ciclo de la economía” que le caracteriza descansa en el desarrollo de nueve leyes inmutables, según las cuales la empresa puede existir, mantenerse, y prosperar.

El Plan Contable Internacional supone un primer paso en la tarea de la normalización contable económica. Mediante él unificamos los medios de expresión contable, normalizando la dinámica contable y la terminología fundamental.

El Plan Contable Internacional representa un audaz y efectivo adelanto en el camino de la normalización contable y recoge la entusiasta adhesión de cuantos lo estudian sin bastardos prejuicios. Este Plan no es la obra de un solo hombre, como algunos han pretendido señalar para contraponer personalismos, ni la de un grupo reducido: se fue formando a lo largo de tres Congresos Internacionales y gracias a la activa intervención de numerosos congresistas. Es el resultado de una labor de equipo y de la colaboración internacional; por ello se adapta a las necesidades de las empresas de todos los países y puede ser aplicado, sin dificultades, por los profesionales de todos los países. Los propagandistas del Plan Contable Internacional, considerando que la Contabilidad es una ciencia universal, aspiramos a crear un lenguaje económico-dinámico-patrimonial, común por encima de todos los particularismos.

El plan contable internacional normalizado está constituido por:

1. Un plan decimalizado. 2. Titulación de las clases de cuentas según palabras admitidas con carácter internacional. 3. Enlace y subordinación de los grupos o clases fundamentales de cuentas a las grandes divisiones del ciclo económico: financiación, equipos, finanzas, relaciones crediticias, elementos básicos de la explotación, costes, producciones, distribución y resultados.

4. Una primera subdivisión explicativa de cada clase, respecto al registro del movimiento de valores. 5. Una clasificación elástica limitada a dos decimales, que permite separar voluntariamente la contabilidad analítica de explotación. 6. Una clasificación de cargas por naturaleza o por servicio con subclasificación por naturaleza, graduada según las necesida-

des de cada uno, con la posibilidad de responder, cómodamente a las prescripciones de orden económico, administrativo, internos o externos. 7. Libertad de subdividir libremente los grupos secundarios. 8. Una solución que permite a todos los usuarios de la contabilidad comprender las mismas cosas de la misma manera, sin que haya dudas. 9. Una fórmula contable que responde a los deseos de los economistas, incluso a escala internacional.

Este Plan Contable Internacional merece la atención de cuantos actúan en el campo de la contabilidad y la administración por su bondad práctica.

He señalado antes que no es la labor de un solo hombre el Plan Contable Internacional, aunque es justo reconocer que la más grande labor de difusión del mismo ha sido realizada por el profesor economista y experto contable belga, Marcel Mommen.

La difusión del plan va progresando incluso fuera de Europa; así en la Convención Interestatal de Contabilidad, que ha tenido lugar en Bello Horizonte, Brasil, durante el mes de noviembre, sustituyendo en algo a la Conferencia Interamericana de Contabilidad que debía haberse celebrado en La Habana, el Plan Contable Internacional fue votado y aprobado como base de normalización para los contables brasileños.

#### LA NORMALIZACIÓN CONTABLE EN ESPAÑA

Se ha querido presentar como una virtud muy española el individualismo; pero, yo os invito a pensar si nuestro pretendido individualismo, fácilmente degenerado en caótico, surge de nuestras propias virtudes raciales positivas o de nuestra ignorancia y comodidad. Actuar sin programa, sin orden ni concierto, improvisando ¿debe considerarse hoy una virtud o un defecto? Las más de las veces nos las damos de individualistas por el simple prurito de evitar razonar, pensar, meditar y estudiar, o sea por pereza, es ciertamente más cómodo actuar en egotista que con una visión amplia de la comunidad social a la que pertenecemos, porque esta posición nos obliga a reflexionar y sacrificar nuestra comodidad.

El trasnochado culto a nuestro individualismo de pandereta nos ha impedido el desarrollo económico que por nuestro esfuerzo e inteligencia podemos alcanzar, y ha segado en flor la mayoría de intentos de alcanzar un ideal común.



Esto que ha sucedido en el plano general no podía dejar de suceder en el plano de la administración y de la contabilidad y así nos encontramos que con muy buena fe se ha pretendido presentar como dogma que cada empresa es diferente a otra y, por tanto, su contabilidad tenía que ser diferente, desarrollada según el criterio, más o menos caprichoso, del jefe de contabilidad o del gerente, y variable según el humor, como si los hechos patrimoniales, dinámicos y estáticos, que registra la contabilidad, no presentasen todos, con independencia del sujeto que los realiza, unos mismos caracteres científicos. Las operaciones de la Empresa son análogas y las funciones administrativas idénticas; por ello, han de existir unas normas uniformes que mejor se adapten a reflejar contablemente los actos, los hechos, las expectativas, etc., de la actividad económica empresarial.

Normalizar, como he dicho antes, es tan sólo buscar la mejor forma de hacer algo; en este caso, la normalización contable representa sólo estudiar la mejor forma de desarrollar la función contable en una empresa, dictando normas idénticas para hechos idénticos.

Muy poco se ha adelantado en nuestro país por el camino de la normalización contable. El más reciente y fecundo esfuerzo ha sido realizado hace menos de un año por el Instituto Técnico de Contabilidad y Administración (ITECA) del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles, que reunió en León, en el pasado mayo, a casi todos los Catedráticos de Contabilidad y a una selecta representación de Técnicos Superiores en Contabilidad y Administración, tanto de la esfera privada como de la pública.

La Ponencia sobre Normalización, que presidió el doctor Fernández Pirla, recopiló los trabajos presentados por los Sres. Cubillo, Gómez Aparici, González de Castro, Pedreira, Cirés, Braña y el que os habla, y las consiguientes discusiones, en los puntos siguientes que fueron aprobados por unanimidad:

- 1.º Considerar necesaria la Normalización Contable en España, por el interés que ello representa para las Empresas y para el Estado.

- 2.º Que la mencionada normalización debe aparecer proyectada con objetivos macroeconómicos, haciendo posible que nuestra Contabilidad nacional puede interrelacionarse con la de aquellos países que mayor afinidad guardan para España en el orden económico.

- 3.º Que, consecuente con esta normalización, se permita sin graváme-

nes fiscales ni de ninguna otra clase, la realización de una adaptación total de los inventarios empresariales.

4.º Que se estudien previamente, con todo detenimiento, los trabajos existentes sobre la materia en el extranjero, y en especial el denominado Plan Contable Internacional, estableciéndose contactos con las organizaciones internacionales para tratar de unificar criterios de valoración, terminología y estados económico-financieros. Ello como antecedente, sin menoscabo de nuestra realidad económica.

La semilla de la normalización contable y de los contactos internacionales a este fin, está ya sembrada. Ahora hemos de esperar su desarrollo y fructificación, documentándonos. Para facilitar posteriores pasos se están imprimiendo en nuestro país varias obras en que se desarrollan con suficiente detalle el Plan Contable Internacional, que mereció especial consideración por parte del Instituto Técnico de Contabilidad y Administración.

#### SU APLICACIÓN PARA SIMPLIFICAR LA LABOR DE LOS DIRIGENTES

Una de las finalidades prácticas reconocidas al Plan Contable Internacional es la de “servir a la enseñanza económica en general y procurar una división lógica de los movimientos económicos para facilitar la formación profesional.”

Esta finalidad ha de entenderse en su más amplio sentido. Persigue servir a la enseñanza económica en general y por tanto a la enseñanza económica particular de cada empresa, ofreciendo una clasificación lógica de los ciclos económicos en su valoración cuantitativa y cualitativa, con el grado de síntesis o de detalle que precise la gerencia.

Otra finalidad es “facilitar la formación profesional”. Todo lo que facilita el trabajo ayuda a mejorar el nivel técnico de quienes lo ejecutan y en este sentido la normalización alcanza plenamente el objetivo, al presentar en forma lógica y sencilla las relaciones entre los grupos fundamentales de cuentas y su enlace con la dinámica patrimonial.

Un plan contable es la vía por donde pueden circular las informaciones a la Gerencia, expresando relaciones económicas, estáticas y dinámicas, del patrimonio, que surgen del reflejo documental de las operaciones, se manifiestan en las cuentas y convergen en los balances y estados contables. Un plan contable eficiente facilita la circulación de esta información y la

comprensión de los datos ofrecidos. La normalización contable, basándose en un plan de cuentas eficientes representa una eficaz simplificación en una de las tareas más importantes de los dirigentes: recoger información, puesto que la primera regla para poder decidir con acierto, es obtener un cabal conocimiento del objeto sobre qué se ha de decidir. La contabilidad ofrece mejor información cuando es correcta y veraz; objetivo que con buena voluntad, entre todos, hemos de alcanzar mediante la normalización.