

LA RELACIÓN ENTRE EL CAMBIO CULTURAL Y LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN. EL CASO DE ESPAÑA

*Oriol Amat Salas**

Ester Oliveras Sobrevias

Centro de Investigación en Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Pompeu Fabra

RESUMEN

En este artículo se exploran las relaciones entre determinadas variables culturales y la contabilidad de gestión. En concreto, se plantean algunas proposiciones sobre cómo se puede relacionar la práctica de la contabilidad de gestión con la evolución de las dimensiones culturales de cada país. Para ello, se ha seleccionado el ejemplo de España que, en su transición a la democracia ha experimentado cambios considerables en el contexto político, cultural y económico. A modo ilustrativo, se describe la evolución experimentada por una empresa vitivinícola. En este sentido, se comprueba hasta qué punto los cambios en la contabilidad de gestión son coherentes con la evolución de las variables culturales.

PALABRAS CLAVE: Cambio político, contabilidad de gestión, contabilidad financiera, contabilidad internacional, cultura, España.

ABSTRACT

In this article we explore the relationships among diverse cultural variables and management accounting. Specifically, we offer some propositions about how it is possible to link national aspects of management accounting practice with national cultural dimensions. We take the example of Spain, which in its transition to democracy has had an important change in the political, cultural and economic context. As an example, we describe the evolution of a winemaker. Furthermore, we consider until which point the changes in management accounting are coherent with the evolution of the cultural variables.

KEY WORDS: Culture, financial accounting, international accounting, management accounting, political change, Spain.

1. Introducción

La contabilidad financiera internacional se puede considerar una disciplina madura, sostenida por una amplia gama de libros y por varias revistas académicas, muy respetadas, dedicadas a sus avances. En cambio, la contabilidad de gestión internacional ha surgido mucho más recientemente como disciplina académica.

Una de las áreas más interesantes en la contabilidad financiera internacional ha consistido en relacionar el trabajo de Hofstede (1983), que analiza las dimensiones clave de la diversidad cultural, con las diferencias internacionales en contabilidad financiera (Gray 1988). En este artículo se analiza el potencial para relacionar las dimensiones de diversidad cultural de Hofstede con las diferencias internacionales en contabilidad de gestión. En la consecución de este objetivo estamos limitados por la falta de suficientes estudios sobre las diferencias internacionales en la práctica de la contabilidad de gestión, a pesar de que ya se han empezado a publicar estudios de gran interés como los realizados por

* Los autores agradecen al profesor John Blake (q.e.p.d.) las orientaciones sugeridas durante la confección del trabajo. También agradecen a los profesores Cath Gowthorpe y Phil Wraith los comentarios realizados.

Belkaoui (1989), Bhimani (1996), Lizcano (1996), Ripoll (1996), Escobar y Lobo (2002), Araujo (2003), y Ferreira y Otley (2004). En cambio, los que intenten explorar las diferencias internacionales en la práctica de la contabilidad financiera tienen acceso a una gran variedad de estudios que se iniciaron unos quince años antes, (ver por ejemplo, los informes de Price Waterhouse realizados a partir de 1973, Da Costa et al. 1978 y Blake y Hossein 1996), aunque se pueden identificar limitaciones de este tipo de estudios (Nobes, 1983).

Pourjalali y Meek et al. (1995) ofrecen un ejemplo interesante, relativo a Irán, de cómo es posible probar una teoría sobre la relación entre la evolución de la cultura y la evolución de la contabilidad financiera cuando un país experimenta un cambio traumático en sus dimensiones culturales básicas.

En este artículo se analiza el caso de España que, en su transición a la democracia ha experimentado un cambio considerable en el contexto cultural equivalente, por su importancia, al de la transición de Irán de la monarquía a la teocracia islámica. Más concretamente, este trabajo tiene los siguientes objetivos:

- Analizar la literatura existente sobre la relación entre los cambios culturales y la evolución de la contabilidad.
- Evaluar hasta qué punto los cambios producidos en España en materia de contabilidad de gestión son coherentes con lo que cabría esperar a partir de los cambios producidos en las dimensiones culturales a lo largo de las últimas décadas. Previamente, también se evalúa esta problemática para el caso de la contabilidad financiera.
- Describir la evolución de la contabilidad de gestión en una empresa vitivinícola a modo de caso práctico sobre las relaciones entre cambio cultural y contabilidad de gestión.

2. Relaciones entre cultura y contabilidad

Hofstede (1983) que define la cultura como “*la programación colectiva de la mente que distingue a los miembros de un grupo humano de otro*” (p. 21), identifica cuatro dimensiones culturales para poder clasificar los países:

- 1) Distancia del poder. Esta dimensión está relacionada con la capacidad de influencia de una persona sobre otra. Por ejemplo, “*la distancia del poder entre un jefe J y un subordinado S en una organización es la diferencia de la medida en que J puede determinar el comportamiento de S y la medida en que S puede determinar el comportamiento de J*” (p. 72).
- 2) Prevención de la incertidumbre. La incertidumbre respecto al futuro es un hecho básico de la vida humana. Podemos reducir el impacto de la incertidumbre mediante la tecnología, las normas y los rituales. Las sociedades varían respecto a su preocupación por la incertidumbre y su consecuente necesidad de reducirla.
- 3) Individualismo. Esta dimensión se refiere a la relación entre el individuo y la colectividad que predomina en una sociedad concreta.
- 4) Masculinidad. Esta dimensión refleja un contraste entre valores ‘masculinos’ de reafirmación personal y los valores ‘femeninos’ de apoyo y crianza.

Hofstede analizó los cuestionarios contestados por 117.000 empleados de IBM en 66 países. En cada dimensión se seleccionaron preguntas para identificar el lugar de aquella dimensión en la que se hallaba el encuestado. Por ejemplo, como indicador de la distancia del poder, en una pregunta se interrogaba a los subordinados sobre si sus jefes tomaban decisiones de modo autoritario o por consenso. Otro ejemplo, en relación con el intento de evitar la incertidumbre se pedía la opinión sobre

la propuesta “No deben incumplirse las normas de la empresa – incluso aunque el empleado crea que ello sería en interés de la empresa” (p. 118-119).

La figura 1 muestra un resumen de las clasificaciones de Hofstede relativas a 39 países. Por ejemplo, si se toma la dimensión de distancia del poder, Filipinas sería el país estudiado donde esta distancia es mayor. En cambio, Austria sería el país donde la distancia es menor.

Figura 1
Clasificación de 39 países en relación con cuatro dimensiones culturales

	Distancia del poder	Prevención de la incertidumbre	Individualismo	Masculinidad
Alemania	29	20	15	8=
Argentina	23=	6=	2=	18=
Australia	28	26	2	14
Austria	39	17=	18	2
Bélgica	11	3	8	20
Brasil	6	14=	25	23
Canadá	26	30	4=	21
Chile	14=	6=	32	34
Colombia	9	13	38	10=
Dinamarca	37	38	9	36
España	19	6=	20	30=
Estados Unidos	25	31	1	13
Filipinas	1	32	28	10=
Finlandia	32	22=	17	35
Francia	7=	6=	10=	28=
Gran Bretaña	29=	34=	3	8=
Grecia	16	1	27=	16=
Holanda	27	25	4=	37
Hong Kong	7=	36=	31	16=
India	4	33	21	18=
Irán	17=	22=	24	28=
Irlanda	35	34=	12	7
Israel	38	12	19	25
Italia	22	16	7	4=
Japón	21	4	22=	1
México	2=	11	29	6
Noruega	33=	27	13	38
Nueva Zelanda	36	28=	6	15
Pakistán	20	17=	37	22
Perú	12=	5	36	30=
Portugal	14=	2	30	33
Singapur	5	39	33=	24
Sudáfrica	23=	28=	16	12
Suecia	33=	36=	10=	39
Suiza	31	24	14	4=
Taiwan	17=	19	35	26=
Tailandia	12=	21	33=	32
Turquía	10	10	26	26=
Venezuela	2=	14=	39	3

Gray (1988) aplicó el análisis de Hofstede para explicar las diferencias internacionales en la contabilidad financiera. Este trabajo fue ampliado por Radebaugh et al. (1997) que añadieron una quinta dimensión cultural, relativa a la importancia del corto plazo frente al largo plazo, recurriendo al trabajo de Hofstede y Bond (1988).

Fruto de sus investigaciones, Gray (1988) identificó cuatro valores contables que permiten explicar diferencias internacionales en la contabilidad financiera:

- 1) Profesionalidad frente al control estatal. Este valor refleja una preferencia por el criterio profesional individual y por la autorregulación profesional, en contraposición a la legislación y al control estatal.
- 2) Uniformidad frente a flexibilidad. Este valor refleja una preferencia por la aplicación de prácticas contables uniformes en todas las empresas en contraposición a la flexibilidad según las circunstancias de las empresas individuales.
- 3) Conservadurismo frente a optimismo. Este valor refleja una preferencia por un enfoque prudente de la medición “*que permite hacer frente a la incertidumbre de los hechos futuros*”. Esto contrasta con un enfoque “*más optimista, laissez faire, más arriesgado*”.
- 4) Secretismo frente a transparencia. Este valor refleja una preferencia por la confidencialidad, de modo que la información sobre la empresa sólo se revele a aquellos que estén más estrechamente relacionados con la gestión de la misma. Esto contrasta con un enfoque contable más abierto, transparente y público.

Gray propuso algunas relaciones entre estos cuatro valores contables y las dimensiones culturales de Hofstede:

- 1) La profesionalidad está muy relacionada con el individualismo, dada la dependencia de la opinión del profesional individual y la aversión al control legal. También está algo relacionada con evitar la incertidumbre, debido a la aceptación de la inevitable variedad en los criterios profesionales. Con más probabilidad, la profesionalidad está relacionada con la masculinidad, dado el concepto de reafirmación personal, con la orientación al corto plazo y con la distancia del poder, por la necesidad de confianza mutua.
- 2) La uniformidad está especialmente relacionada con un fuerte componente de evitar la incertidumbre y con un bajo individualismo. La uniformidad también está relacionada con una alta distancia del poder, donde la imposición de normas se acepta más fácilmente.
- 3) El conservadurismo está especialmente relacionado con un fuerte componente de evitar la incertidumbre y un bajo componente de corto plazo. También existe una relación con un bajo individualismo y una alta masculinidad.
- 4) El secretismo está estrechamente relacionado con un fuerte componente de evitar la incertidumbre y una gran distancia del poder. También existe una relación con un bajo individualismo, masculinidad y componente de corto plazo.

La figura 2 resume las relaciones propuestas por Gray.

Figura 2

Resumen de las relaciones sugeridas por Gray entre valores contables y dimensiones culturales

		Valores contables			
		Profesionalidad	Uniformidad	Conservadurismo	Secretismo
Variables culturales	Individualismo	<u>alta</u>	<u>baja</u>	baja	baja
	Distancia del poder	pequeña	grande	N/D	<u>grande</u>
	Evitar la incertidumbre	<u>débil</u>	<u>fuerte</u>	<u>fuerte</u>	<u>fuerte</u>
	Masculinidad	alta	N/D	alta	baja
	Corto plazo	alta	N/D	<u>baja</u>	baja

Nota a la figura 2: Las relaciones especialmente fuertes están subrayadas.

Diversos estudios han intentado probar estas proposiciones. Douppnik y Salter (1995) tomaron las cuatro dimensiones culturales identificadas por Hofstede y consideraron otros seis factores que se han utilizado a menudo para explicar las diferencias internacionales en la contabilidad financiera: sistema legal, relación entre empresas y suministradores de capital, fiscalidad, nivel de inflación, nivel de educación y nivel de desarrollo económico. Posteriormente analizaron las prácticas contables de cincuenta países y establecieron grupos de países similares. Los factores que mejor explicaban los grupos creados eran el sistema legal, nivel de inflación, evitar la incertidumbre, masculinidad, capitalización del mercado y nivel de desarrollo económico. De ello, se desprende que para analizar el sistema contable de un determinado país necesitamos considerar tanto factores de entorno (sistema legal, nivel de inflación, capitalización del mercado y nivel de desarrollo económico) como dimensiones culturales (evitar la incertidumbre y masculinidad).

Gray y Vinter (1995) utilizaron un estudio sobre diferencias en la información contable realizado por Gray et al. (1984) para valorar la posición de 27 países en relación con la transparencia de la información contable. En la figura 3 se muestran las clasificaciones, siendo Estados Unidos el país más abierto y Uruguay el país con más secretismo en términos de información contable. Hallaron una relación significativamente fuerte entre el hecho de evitar la incertidumbre y el individualismo con el grado de secretismo. También indicaron: “La inclusión de la distancia del poder no mejoraba significativamente el modelo... mientras que la inclusión de la masculinidad empeoraba la adecuación” (p. 41).

Figura 3
Clasificación de países en relación con la transparencia de la información contable

Gama de resultados posibles (media de prácticas de transparencia) = 0-6		
País	Media de prácticas de transparencia de la información financiera	Clasificación
Estados Unidos	3.121	1
Reino Unido	2.800	2
Sudáfrica	2.658	3
Japón	2.595	4
Malasia	2.567	5
Italia	2.553	6
Irlanda	2.521	7
Alemania	2.448	8
Australia	2.447	9
Dinamarca	2.444	10
Francia	2.398	11
Zimbabwe	2.395	12
Chile	2.376	13
Zambia	2.372	14
Finland	2.152	15
Hong Kong	2.134	16
Filipinas	2.043	17
México	2.039	18
Bélgica	1.991	19
Islas del Canal	1.987	20
Indonesia	1.882	21
Tailandia	1.870	22
España	1.711	23
Suiza	1.694	24
Colombia	1.114	25=
Portugal	1.114	26=
Uruguay	1.083	27

Fuente Gray y Vinter 1995 (p. 39)

La figura 4 compara las propuestas de Gray sobre las dimensiones culturales que explican el secretismo con los resultados del estudio de Gray y Vinter.

Figura 4
Comparación entre las propuestas de Gray (1988) y los resultados obtenidos por Gray y Vinter (1995)

	Relación con un alto secretismo (Gray 1988)	Relación con un alto secretismo (Gray y Vinter 1995)
Individualismo	Bajo	<u>Bajo</u>
Distancia del poder	<u>Grande</u>	<u>Grande</u>
Prevención a la incertidumbre	<u>Fuerte</u>	fuerte?
Masculinidad	Baja	alta?

Nota a la figura 4: Las relaciones fuertes están subrayadas y las relaciones débiles están señaladas con un “?”

Otro trabajo interesante es el realizado por Pourjalali y Meek (1995) en el que exploraron el cambio de los valores culturales en Irán después de la revolución de 1979 y sostuvieron que los cuatro principales cambios de las dimensiones culturales han sido los siguientes:

- 1) Un individualismo más bajo, a causa de una mayor islamización, la fuerza colectiva de la revolución y el impacto de la guerra.
- 2) Una mayor distancia del poder, aumentando la inflación los diferenciales económicos a la vez que la guerra ha conducido hacia un orden más jerárquico.
- 3) Un componente más fuerte de evitar la incertidumbre, en respuesta a la inflación y a la crisis.
- 4) Una masculinidad más alta, originada por la islamización.

A continuación Pourjalali y Meek (1995), identificaron cuatro tendencias en la cultura contable del Irán posterior a la revolución:

- 1) Menor poder profesional y más control legal.
- 2) Más uniformidad.
- 3) Más conservadurismo.
- 4) Más secretismo.

Luego compararon los cambios culturales previstos de acuerdo con las propuestas presentadas por Gray (1988) y los cambios observados y llegaron a la conclusión que se cumplía la teoría de los valores culturales propuesta por Gray. La figura 5 resume los cambios en las dimensiones culturales y los valores contables de Irán después de la revolución. De este resumen cabe destacar:

- 1) Las relaciones de individualismo, distancia del poder y el componente de evitar la incertidumbre se ajustan todas a las propuestas de Gray. Ello no ocurre en dos de las relaciones de masculinidad, pero en todos los casos se puede explicar por tener más peso las otras tres dimensiones.
- 2) Las observaciones son coherentes con todas las relaciones propuestas por Gray (1988).

Figura 5
Resumen del caso iraní tal como fue presentado por Pourjalali y Meek (1995)

	Cambios observados en los valores contables			
	Menos poder profesional	Más uniformidad	Más conservadurismo	Más secretismo
Menos individualismo	<u>sí</u>	sí	sí	sí
Mayor distancia del poder	sí	sí	N/D	sí
Mayor componente de evitar la incertidumbre	sí	<u>sí</u>	<u>sí</u>	<u>sí</u>
Mayor masculinidad	no	N/D	sí	no

Nota a la figura 5: Las relaciones fuertes están subrayadas

Finalmente, en otro estudio realizado por McArthur (1996) se informa sobre un análisis de representaciones realizado para el IASC por cuarenta y siete empresas de nueve países en relación con el E32 'Comparabilidad de estados financieros'. Este trabajo presenta varias hipótesis sobre cómo podrían impactar los valores culturales nacionales, utilizando las propuestas presentadas por Gray (1988) y llega a la siguiente conclusión:

“Respecto a los valores culturales, los resultados de los análisis de contenido fueron coherentes con las hipótesis de distancia del poder y de individualismo pero sólo respaldaron parcialmente las hipótesis de masculinidad y del componente de evitar la incertidumbre.” (p. 231)

La figura 6 muestra un resumen de los cuatro estudios expuestos.

Figura 6

Dimensiones culturales identificadas como importantes en la explicación de las variaciones contables

	Individualismo	Distancia del poder	Prevención de la incertidumbre	Masculinidad
Doupnik y Salter (1995)			√	√
Gray y Vinter (1995)	√		√	
Pourjalali y Meek (1995)	√	√	√	
McArthur (1996)	√	√		

De todo lo expuesto en este apartado, se desprende que existe un apoyo importante tanto a la influencia de las dimensiones culturales de Hofstede para explicar las diferencias internacionales en materia de contabilidad financiera; como a las propuestas de Gray sobre las relaciones entre las variables culturales y la contabilidad financiera.

3. Las relaciones entre las dimensiones culturales y la contabilidad de gestión

Tomando las áreas en las que Gray ha identificado relaciones especialmente fuertes entre cultura y contabilidad financiera, también se podrían formular las siguientes relaciones entre variables culturales y contabilidad de gestión:

- Profesionalidad frente a control legal. En contabilidad de gestión esta dimensión se manifiesta con la aparición de recomendaciones técnicas por parte profesión contable cuando se la compara con la situación en la que el Estado orienta sobre costes y contabilidad de gestión.
- Uniformidad frente a flexibilidad. Dado que la práctica de la contabilidad de gestión no está sujeta al mismo grado de reglamentación que la contabilidad financiera, no existe aquí un equivalente exacto. Según Gray deberíamos esperar una relación entre uniformidad y alta distancia del poder y a la inversa una relación entre innovación y diversidad en la contabilidad de gestión y una menor distancia del poder.
- El conservadurismo frente al optimismo se manifiesta en la contabilidad financiera tanto en la elección de los métodos contables como en la realización de estimaciones contables. En la contabilidad de gestión, donde un principio básico en la creación de métodos es evitar tanto el conservadurismo como el optimismo, deberíamos esperar que esta dimensión se aplicara sólo en la realización de estimaciones.
- Secretismo frente a transparencia. En contabilidad de gestión esta dimensión está relacionada con el nivel de información que se suministra tanto a la dirección como a los empleados de la organización.

4. El caso español

España es un país que ha vivido un cambio político-económico, y por tanto, cultural, espectacular en las últimas décadas. Por ello, constituye un campo de pruebas interesante para comprobar la validez de las proposiciones anteriores. Seguidamente, se resumen, las evoluciones más relevantes en el contexto de los temas tratados en el presente trabajo (Carranza 2003). En 1939 finalizó la Guerra Civil española y se inició un periodo caracterizado por la ausencia de democracia, el aislacionismo con el resto del mundo, un control estatal muy fuerte y una economía lastrada por la ineficiencia del sector público y la corrupción. Este periodo se prolongó hasta el año 1959.

A partir de 1959, con el Plan de Estabilización, se abrió el país al exterior. Las empresas multinacionales empezaron a implantarse con fuerza en España y la economía experimentó grandes crecimientos. El producto interior bruto empezó a crecer a tasas de alrededor del 7%.

A continuación, en 1973, se inició la transición a la democracia y alrededor de 1975 finalizó la Dictadura. Esta fase coincidió con una crisis económica importante a nivel internacional, la “crisis del petróleo”. Como consecuencia de ello, España experimentó menores crecimientos del PIB, crecimientos importantes de las tasas de inflación y aumentos considerables del paro.

Posteriormente, en 1986 España pasó a formar parte de la Comunidad Económica Europea lo que provocó un aumento de la competencia y reestructuraciones traumáticas en muchos sectores de la economía. En contrapartida, los fondos estructurales comunitarios permitieron modernizar las infraestructuras y el nivel de formación existente.

Finalmente, a partir de 1990, y hasta nuestros días, ha proseguido con mucha fuerza un fuerte movimiento liberalizador de la economía, con la privatización de empresas de sectores regulados como la electricidad, gas y agua. Una buena parte de estas empresas junto con la gran banca iniciaron a continuación una apuesta por Latino América. La economía ha vuelto a experimentar fuertes crecimientos.

En nuestra opinión, como consecuencia de la transición de una dictadura a una democracia los cambios culturales en España deberían haberse movido en dirección opuesta a los observados en Irán por Pourjalali y Meek (1995). En este sentido, se podrían plantear los siguientes cambios:

- Un mayor individualismo, que a nivel contable, se traduciría en un menor peso del Estado en su papel de regulación y control y una mayor influencia de la profesión.
- Una menor distancia del poder y, por tanto, la implantación de técnicas más diversas e innovadoras.
- Se debería esperar un componente más débil de prevención de la incertidumbre, un menor conservadurismo y estimaciones más optimistas.

La figura 7 muestra los cambios en la contabilidad financiera y de gestión que se podrían predecir para España en forma de proposiciones¹.

Figura 7
Proposiciones sobre cambios en la contabilidad financiera y de gestión en España

	Dimensión cultural relevante	Cambio previsto en la contabilidad financiera	Cambio previsto en la contabilidad de gestión
P ₁ .	Mayor individualismo	Más influencia de la profesión en lugar del control del Estado	Más influencia de la profesión en lugar de orientación por parte del Estado
P ₂ .	Menor distancia del poder	Más flexibilidad	Utilización de prácticas distintas e innovadoras
P ₃ .	Componente más débil de prevención de la incertidumbre	Menos conservadurismo	Estimaciones más optimistas
P ₄ .	Componente más débil de prevención de la incertidumbre y menor distancia del poder	Menos secretismo	Más información a todos los niveles en la empresa

¹ Se utiliza la palabra “proposiciones” y no “hipótesis” para evitar la implicación de que serán objeto de análisis estadístico.

Si volvemos a la clasificación de España en el trabajo de Hofstede (figura 1) observamos que en la dimensión “distancia del poder”, se clasifica en la posición 19 (de un total de 39), de “individualismo” en la 20 y de “prevención de la incertidumbre” en la posición 6.

De entrada, parece probable que España se dirija hacia una menor “distancia del poder” y a un mayor “individualismo”. Por otro lado, la marcada tendencia del país a prevenir la incertidumbre podría indicar pocos cambios en esta dimensión cultural. Por ello, de las hipótesis resumidas en la Figura 7 es más probable que se cumplan las dos primeras, que están basadas en las dimensiones de “distancia del poder” y “individualismo” que en las dos últimas, basadas en “prevención de la incertidumbre”.

4.1. Dimensiones culturales y cambios en la contabilidad financiera

Seguidamente se analiza el grado de cumplimiento de cada una de las proposiciones formuladas, para el caso de la contabilidad financiera:

P₁: Mayor individualismo - Más influencia de la profesión.

El paso del control del Estado a la influencia de la profesión lo ha liderado la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), fundada en 1979. Entre sus miembros figuran académicos, profesionales de empresas privadas y públicas, firmas de auditoría y empresas. Actualmente, AECA tiene unos 4.000 socios individuales y unos 500 socios empresariales. Las comisiones de AECA hacen propuestas en varias áreas, tales como por ejemplo la contabilidad financiera, la valoración de empresas, la contabilidad de gestión y temas de organización. Laínez (1994) reconoce el éxito de AECA en el campo de la reglamentación contable:

“En resumen, AECA ha introducido mediante su propio esfuerzo el dinamismo que la reglamentación contable necesitaba aquí en España. Lo ha conseguido, por una parte, promocionando e influyendo directamente en cambios en las disposiciones legales. Por otro lado, los documentos que confecciona AECA se refieren a temas que las disposiciones legales no tratan o que han sido tratados de modo incompleto” (p. 80).

AECA ha tenido un fuerte impacto en la formulación del Plan General de Contabilidad a la vez que emite recomendaciones influyentes, aunque voluntarias, sobre áreas que la legislación no cubre (Cañibano, 1992).

P₂: Menor distancia del poder – Más flexibilidad.

Un caso especialmente sorprendente de aumento de flexibilidad ha sido la ruptura del tradicional vínculo entre las normas fiscales y contables. Anteriormente, y de acuerdo con Cubillo (1983, p. 56): *“la legislación tributaria establece canales a través de los cuales se debe desarrollar la contabilidad, por ello deben registrarse los datos fiscales en lugar de los datos contables”*.

Esta situación cambió radicalmente con el Plan General de Contabilidad 1990. En este sentido, Labatut (1993) observa:

“el enfoque anglosajón de separar y considerar independientemente los principios contables y fiscales queda ahora firmemente establecido” (p. 208)

y

“El Plan rechaza todos los requisitos basados en impuestos que imponen requisitos a la contabilidad” (p. 220).

P₃: Menor prevención de la incertidumbre – menos conservadurismo.

El menor grado de conservadurismo puede ponerse de manifiesto por el interés despertado por la problemática de la contabilidad creativa en España (ver por ejemplo Giner 1992, Rojo 1993, Láinez y Callao 2002). Lo mismo cabe pensar del aumento de la gestión del beneficio que realizan las empresas, tal como se demuestra en estudios tales como los de Ernst & Young (1995), Amat et al. (2003) o Gowthorpe et al. (2004).

P₄: Menor prevención de la incertidumbre y menor distancia del poder – menos secretismo.

El menor nivel de secretismo queda patente con la mayor cantidad de información a suministrar en materia de auditoría y contabilidad, de acuerdo con la legislación actual. El vigente Plan General de Contabilidad va más allá de los requisitos de las directivas de la Unión Europea fomentando un nuevo espíritu de sustancia sobre la forma en la contabilidad española. Por ejemplo, la regulación del leasing obliga a activar los contratos de arrendamiento financiero.

España ha adoptado el espíritu y la letra de las directivas de la Unión Europea, al contrario que otros países. Veamos lo que sucede en Alemania, donde el preámbulo de la legislación que implementó la cuarta directiva se refiere al requisito de imagen fiel: “*A pesar de lo pretencioso de la formulación se supone que para la práctica no existirán cambios de principios*” (citado por Busse von Colbe, 1984, p. 123).

Algo similar se produjo en el Reino Unido, donde el Gobierno declaró al implementar la cuarta directiva: “*por todos los medios imponer el mínimo cambio necesario en la práctica contable real*” (McBarnet et al., 1992, p. 99)

Por el contrario, España ha aprovechado la oportunidad de la cuarta directiva para llevar a cabo cambios revolucionarios tanto en la filosofía como en el contenido de la normativa contable. Es característico del compromiso español respecto a la armonización contable europea el argumento presentado por Socías (1991, pp. 183-184) por lo que respecta a la posibilidad de dejar de seguir alguna normativa con el fin de alcanzar la imagen fiel. Esto significa que las directivas de la UE deberían autorizar menos opciones contables ya que cualquier problema ocasionado en una empresa concreta se puede resolver dejando de seguir la normativa.

El aumento de la información también afecta a áreas de interés creciente como es la dimensión medioambiental de la empresa (Archel, 2003).

De lo anterior se desprende que en lo que se refiere a la contabilidad financiera existen indicios sólidos del peso creciente de la profesión, un aumento de la flexibilidad, un menor conservadurismo y un menor secretismo.

4.2. Dimensiones culturales y cambios en la contabilidad de gestión

En cuanto a la contabilidad de gestión podemos identificar pruebas para dar apoyo a algunas de las hipótesis propuestas sobre los cambios esperados:

P₁: Mayor individualismo - Más influencia de la profesión.

El traspaso de responsabilidad de orientación sobre la contabilidad de gestión del Estado a la profesión aún es más pronunciado en el caso de la contabilidad de gestión que en la contabilidad financiera. Chauveau (1995) indica que el PGC de 1990 tiene a la vez como punto de partida el PGC de 1973 y el PGC francés, en el sentido de que ya no proporciona un modelo de contabilidad de costes. La Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA ha publicado una treintena de documentos de

principios de contabilidad de gestión, empezando con un debate muy general de los principios de contabilidad de gestión y alcanzando actualmente la fase de dar orientaciones específicas a diversos sectores como el sector público, los hospitales, el agrícola o la construcción, por ejemplo.

P₂: Menor distancia del poder – Prácticas distintas e innovadoras.

La prueba de que los contables de gestión españoles realizan prácticas más diversas e innovadoras la podemos encontrar en estudios como los realizados por AECA (1994), Martínez et al. (2003) o Carranza (2003) que ponen de manifiesto que las empresas españolas utilizan de forma creciente técnicas modernas de gestión.

Las dos últimas proposiciones, P₃ i P₄, serán analizadas conjuntamente, ya que son mucho más difíciles de demostrar.

P₃: Menor prevención de la incertidumbre – estimaciones más optimistas.

P₄: Menor prevención de la incertidumbre y menor distancia del poder – más información a todos los niveles en la empresa.

La dificultad para demostrar estas proposiciones estriba, en primer lugar, porque no se ha publicado ningún estudio global sobre estos temas respecto a las empresas españolas. En segundo lugar, y como se ha indicado antes, España parte de una situación con un componente de evitar la incertidumbre tan fuerte que cualquier debilitamiento de esa situación en la transición de la democracia a la dictadura aún es probable que se mantenga, en general, como un factor fuerte. Cuatro casos, tres de ellos aparecen en Amat (1992) y uno en Amat et al. (1994), muestran un modelo consecuente de la introducción y desarrollo de la contabilidad de gestión en empresas españolas, pero una respuesta diversa de directivos no financieros:

- Una empresa pequeña, dirigida por el propietario, contrató a un jefe de contabilidad que introdujo un sistema presupuestario. En las reuniones de los directivos “*se prestaba poca atención a la información presentada por el jefe de contabilidad*” (1992, p. 7) y cuando dejó la empresa “*nadie pareció echarlo de menos*”.

- Una gran empresa amplió el Sistema de Contabilidad de Gestión (MAS) en la década de los 80. “*El departamento de control de gestión considera los resultados muy satisfactorios*” pero “*el uso de la información está muy limitado*” (1992, p. 10).

- Otra gran empresa mejoró el MAS, aparentemente de modo satisfactorio. “*En general, la dirección y todos sus miembros que utilizan la información facilitada por el controlador consideraban que el MAS y su utilización son muy satisfactorios*” (1992, p. 14).

- Una empresa de tamaño mediano pasó por tres fases:

- a) 1974 - 1980 Ningún MAS, sólo contabilidad con fines fiscales y externos
- b) 1980 - 1986 Introducción gradual de MAS a causa de los esfuerzos realizados por el director financiero
- c) 1986 - actualidad Aumento importante de MAS a causa del aumento de la complejidad

Sin embargo, “*Dado que los directores no financieros entendían difícilmente los cálculos de costes y otras cifras financieras relacionadas, fueron considerados demasiado complejos y casi irrelevantes*”. (1994, p. 115).

Los cuatro casos muestran una divulgación creciente de información contable a directores no financieros, lo que apoya la cuarta hipótesis de que era de esperar menos secretismo. Sin embargo, la

respuesta negativa de los directores no financieros en tres de los cuatro casos referidos plantea la cuestión de si los sistemas sofisticados de contabilidad de gestión encajan bien en el nivel de formación existente en el país. En la misma línea cabe interpretar estudios como el realizado por Cavero et al. (2003) en relación con la implantación del sistema ABC en los puertos españoles.

5.El caso de Bodegas Torres

A partir de una tradición vinícola que se remonta a varios siglos atrás, Bodegas Torres se constituyó en 1875 en Vilafranca del Penedés (Barcelona). Gracias a una gran dosis de innovación y orientación a la calidad, acompañados de un mercado espíritu comercial la empresa se ha convertido en la actualidad en el primer exportador español de vinos de calidad. Exporta a más de 120 países y produce vino y brandy en varias denominaciones de origen españolas, y también en países como Chile, California y China. En el año 2004, ya cuenta con más de novecientos empleados y factura unos ciento cincuenta millones de euros al año.

La evolución de la empresa es paralela a lo expuesto en el apartado 4. En 1936 las instalaciones de Bodegas Torres fueron casi totalmente destruidas como consecuencia de las bombas. Al finalizar la Guerra Civil, tuvo que volver a empezar y en 1959 se reemprendió la actividad exportadora. Durante esos años no se utilizaban técnicas formalizadas de contabilidad de gestión, aunque se hacían cálculos extracontables de costes de forma puntual, esencialmente para poder fijar precios de venta. Estos cálculos sólo tenían en cuenta costes directos, tales como la materia prima, los envases, tapones y cápsulas, etiquetas, mano de obra de producción y comisiones de los vendedores.

En 1975, la nueva legislación fiscal hizo que la empresa tuviese que empezar a calcular costes de manera más formalizada para poder valorar las existencias y calcular el coste de ventas.

A mediados de los años ochenta, los fuertes incrementos de la competencia hicieron necesaria la implantación de un sistema de costes que proporcionara información más completa sobre los costes totales de cada producto. Por ello, la empresa implantó un sistema de secciones homogéneas. Este sistema fue suficiente hasta que una década más tarde, a mediados de los noventa, la necesidad de ser más competitivos motivó la puesta en marcha de un sistema de costes basado en las actividades (ver figura 8). A finales de los noventa también se implantó un sistema de indicadores con cuadro de mando. Todos estos sistemas de contabilidad de gestión se vieron reforzados con un sistema integrado de gestión informatizado que entro en pleno funcionamiento a principios del año 2000. Una muestra de la incidencia de las organizaciones profesionales es que durante esos años, Bodegas Torres colaboró estrechamente con la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA en el documento de Contabilidad de gestión de las empresas vitivinícolas (AECA, 1998). Esta colaboración repercutió muy positivamente en la empresa que pasó a contar con herramientas potentes de gestión como los centros de beneficios y los sistemas de incentivos. El uso de estas herramientas ha ido acompañado de una mayor divulgación de información entre directivos no financieros. A diferencia de los casos expuestos anteriormente, en esta empresa no se ha detectado ningún desinterés de los directivos no financieros en relación con la información suministrada por contabilidad de gestión. La relación de esta información con el sistema de incentivos de la dirección puede haber motivado una mayor concienciación de la relevancia de este tipo de datos.

En la actualidad la empresa está en las primeras fases de implantación de un sistema de incentivos a largo plazo basado en el EVA (Valor Añadido Económico).

Figura 8
Evolución de los sistemas de costes en Bodegas Torres

Costes directos (1975-1983)	Secciones (1984-1993)	ABC (1993-hoy)
		Gestión pedido, facturación, gestión de cobro,...
	Prensado, embotellado, crianza, ...	Prensado, embotellado, crianza, ...
Uva, botella, etiqueta, mano de obra directa	Uva, botella, etiqueta, mano de obra directa	Uva, botella, etiqueta, mano de obra directa

El caso descrito ilustra como los cambios culturales propios de un nuevo entorno político y económico; y el consiguiente aumento de la competencia han provocado un nuevo contexto organizativo que hace evidente la necesidad de disponer de más información y control. La respuesta ha sido un desarrollo importante de las herramientas de contabilidad de gestión.

En este caso se pone de manifiesto:

- El creciente papel de la profesión en el diseño de nuevas herramientas de contabilidad de gestión y una ausencia total del papel de guía por parte del Estado en estas cuestiones.

- El uso de técnicas de contabilidad de gestión más diversas e innovadoras (ABC, centros de beneficios, sistemas de incentivos, ..).

- Divulgación creciente de información financiera entre directivos no financieros.

Por tanto, parece que es un caso en el que se visualiza de forma muy clara la validez de tres de las hipótesis planteadas.

6. Conclusiones

El primer objetivo de este trabajo ha consistido en analizar la literatura existente sobre hipótesis que permiten relacionar la evolución de la contabilidad con la evolución de las variables culturales de cada país.

Se ha puesto de manifiesto que existen evidencias significativas sobre la influencia de las variables culturales para explicar las diferencias internacionales en materia de contabilidad financiera. Por lo que se refiere a la contabilidad de gestión, aunque las investigaciones han empezado con más de una década de retraso también empiezan a hacerse evidentes este tipo de influencias.

El segundo objetivo del trabajo ha sido evaluar hasta qué punto los cambios producidos en España en materia de contabilidad de gestión son coherentes con lo que cabría esperar a partir de los cambios producidos en las dimensiones culturales a lo largo de las últimas décadas. Pourjalali y Meek (1995) investigaron las relaciones entre cultura y contabilidad analizando el entorno iraní antes y después de la revolución de 1979. A partir de este estudio, es interesante aplicar el modelo a otros países y evaluar el efecto de los cambios culturales sobre la contabilidad de gestión.

Por lo que se refiere a España, hay suficientes evidencias que relacionan la evolución de las variables culturales con los cambios producidos en contabilidad de gestión. La evolución española hacia la democracia haría prever cambios en las variables culturales en el sentido opuesto a lo sucedido en Irán. En España, se debería esperar un mayor individualismo (más influencia de la profesión en lugar de control y orientación por parte del Estado), menor distancia del poder (más

flexibilidad y prácticas más diversas e innovadoras), una menor prevención de la incertidumbre (menos conservadurismo y estimaciones más optimistas) y menos secretismo. De estas hipótesis, parece que hay evidencias sólidas en lo que se refiere a la mayor influencia de la profesión, la utilización de prácticas más diversas e innovadoras y menos secretismo. En cambio, lo que resulta más difícil de demostrar es la utilización de estimaciones menos conservadoras.

Referencias bibliográficas

- AECA (1994): *Estudio sobre la implantación de la contabilidad de gestión en España*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid.
- AECA (1998): *Contabilidad de gestión de las empresas vitivinícolas*, Documento de la Comisión de Contabilidad de Gestión, Madrid.
- AMAT, J. (1992): "Management accounting systems in Spanish firms", *European Accounting Review*, pp. 1-25.
- AMAT, J., CARMONA, S. y ROBERTS, H. (1994): "Context and change in management accounting systems: an Spanish case Study", *Management Accounting Research*, 5, pp. 107-122.
- AMAT, O. y OLIVERAS, E. (2003): "Propuestas para combatir la contabilidad creativa", *Universia Business Review*, Núm. 1.
- ARAUJO, P. (2003): "Nuevo institucionalismo, teoría de la estructuración y cambio en los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión: teoría y métodos de investigación", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXXVI, núm.118.
- ARCHEL, P. (2003): "La divulgación de la información social y medioambiental de la gran empresa española en el periodo 1994-1998. Situación actual y perspectivas", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXXIII, núm. 117.
- BELKAOUI, A.R. (1989): *Multinational Management Accounting*, Quorum Books, Nueva York.
- BHIMANI, A. (1996): *Management Accounting European Perspectives*, Oxford University Press, Londres.
- BLAKE, J. y HOSSEIN, M. (1996): *Readings in international accounting*, International Thomson Press, Londres.
- BURNS, J. y YAZDIFAR, A. (2001): "El futuro de la Contabilidad de Gestión", *Harvard Deusto Finanzas y Contabilidad*, núm. 44, noviembre-diciembre, pp. 60-65.
- BUSSE VON COLBE (1984): "A true and fair view: a German perspective" en Gray S.J. y Conoenberg A., *EEC accounting harmonization: implementation and impact of the fourth directive*, North Holland, pp.121-128.
- CAÑIBANO, L. (1992): "Professional Standards: AECA accounting principles" en Gonzalo J.A. ed. *Accounting in Spain 1992*, AECA, Madrid, pp. 83-99.
- CHAUVEAU, B. (1995): "The Spanish Plan General de Contabilidad: Agent of Development and Innovation?" *European Accounting Review*, núm. 4, vol.1, pp.125-138.
- CARMONA, S. (1993): *Cambio tecnológico y contabilidad de gestión. La gestión de calidad y los sistemas de calidad y los sistemas de contabilidad de gestión*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- CARRANZA, J. (2003): *Management accounting practices in Spain*, Tesis, Goteborg University.
- CAVERO, J.A., SANSALVADOR, M.E. y REIG, J. (2002): "Barreras para la implantación de un modelo ABC: el caso de las autoridades portuarias españolas", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXXI, núm. 113.
- CUBILLO, C. (1983): "Contabilidad y Fiscalidad: Problemas Actuales", *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, núm. 7, p. 56.
- DA COSTA, R.C., BOURGEOIS, J.C. y LAWSON, W. (1978): "Classification of international financial accounting practices", *International Journal of Accounting*, Primavera, pp. 37-85.
- DOUPNIK, T.S. y SALTER, S.B. (1995): "External environment, Culture and Accounting Practice: A Preliminary Test of A General Model of International Accounting Development", *International Journal of Accounting*, pp. 189-207.
- ERNST YOUNG (1995): "Soluciones prácticas para la elaboración de las cuentas anuales", *Cinco Días*, Madrid.

- ESCOBAR, B. y LOBO, A. (2002): "Implicaciones teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en contabilidad de gestión", *Revista Española de Contabilidad y Financiación*, núm. 111, pp. 245-286.
- FERREIRA, A. y OTLEY, D. (2004): "The antecedents of management accounting and control systems", 27 Congreso Anual de la European Accounting Association, Comunicación, Praga.
- GRAY, S.J. (1988): "Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally", *Abacus*, Vol. 24, Núm. 2, pp. 1-15.
- GRAY, S.J., CAMPBELL, L.G. y SHAW, J. (1984): *International Financial Reporting*, MacMillan, Nueva York.
- GRAY, S.J. y VINTER, H.M. (1995): "The impact of culture on accounting disclosures. Some international evidence", *Asia Pacific Journal of Accounting*, Diciembre, pp. 33-34.
- GINER, B. (1992): "La contabilidad creativa", *Partida Doble*, núm. 21, Marzo, p. 4.
- GOWTHORPE, C. y AMAT, O. (2004): "Creative accounting: Some issues of macro- and micro manipulation", *Journal of Business Ethics*, pendiente de publicación.
- HOFSTEDE, G. (1983): *Culture's Consequences*, Sage, Londres.
- HOFSTEDE, G. y BOND M.H. (1988): "The Confucius connection: from cultural roots to economic growth", *Organisational Dynamics*, 16, núm. 4.
- HOLZER, H.P. y SCHOENFELD, H.M. (editores) (1986): "*Managerial Accounting and Analysis in Multinational Enterprises*". De Gruyter.
- LABATUT, G. (1993): "Problemática actual de las relaciones contabilidad - fiscalidad al cierre del ejercicio 1992: diferencias permanentes y temporales por aplicación del método del efecto impositivo", *Técnica Contable*, Marzo, pp. 199-252.
- LAÍNEZ, J.A. (1994): "Accounting and Reporting in Spain", *Advances in International Accounting*, Vol. 6, pp. 45-116.
- LAÍNEZ, J.A. y CALLAO, S. (2002) "La información contable como herramienta corporativa", *Economistas*, núm. 93, págs. 85-92.
- LIZCANO, J. y CASTELLÓ, E. (1989): *Situación y perspectivas de la contabilidad de costes en España*, Monografía 16, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- LIZCANO, J. (1992): "La normalización de la contabilidad de gestión en España: La aportación de AECA", *Partida Doble*, núm. 27, octubre, pp.44-49.
- LIZCANO, J. (1996): *La contabilidad de gestión en Latinoamérica*, AECA, Madrid.
- MARTÍNEZ, M. y HEREDIA, J.A. (2003): "El Balanced Scorecard. Estudio del proceso de implantación en una mediana empresa", *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, núm. 2, pp.147-168.
- MCARTHUR, J.B. (1996): "An investigation into the influence of cultural factors in the international lobbying of the International Accounting Standards Committee: The case of E32, Comparability of financial statements", *International Journal of Accounting*, Vol. 31, Núm. 2, pp. 213-23.
- MCBARNET, D. y WHELAN, C. (1992): "Regulating accounting limits in the law" en M. Bromwich y A. Hopwood, *Accounting and the law*, Prentice Hall, Londres, pp. 99-111.
- NAIR, R.D. (1982): "Empirical guidelines for comparing international accounting data", *Journal of International Business Studies*, invierno, pp. 85-98.
- NAIR R.D. y FRANK, W.G (1980): "The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classifications", *Accounting Review*, Julio, pp. 426-50.
- NOBES, C. (1983): "A Judgmental international classification of financial reporting practice's", *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 10, Núm. 1, pp. 1-19.
- POURJALALI, P. y MEEK, G. (1995): "Accounting and Culture: The case of Iran", *Research in Accounting in Emerging Economies*, Vol, 3, pp. 3-17.
- PRICE WATERHOUSE (1973): *Accounting Principles and Reporting Practices: A Survey in 38 countries*, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Londres.
- PRICE WATERHOUSE (1975): *Accounting Principle and Reporting Practices: A Survey in 46 countries*, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Londres.
- PRICE WATERHOUSE (1979): *International survey of Accounting Principle and Reporting Practices*, Butterworth, Londres.

- RADEBAUGH, L.H. y GRAY, S.J. (1997): *International Accounting and Multinational Enterprises*, John Wiley, Londres.
- RIPOLL, V. (1996): “La contabilidad de gestión en España”, en *La contabilidad de gestión en Iberoamérica*, AECA, Madrid, pp.151-210.
- ROJO, L.A. (1993): “Tendencias de contabilidad y contabilidad creativa”, *Boletín AECA*, núm. 36, pp.4-7.
- SOCIÁS, A. (1991): *La normalización contable en el Reino Unido, Francia, Alemania. y España*, AECA, Madrid.



Oriol Amat Salas

Catedrático de Contabilidad y Director del Departamento de Economía y Empresa de la Universidad Pompeu Fabra. Miembro de la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA. Ha sido ponente de varios documentos de dicha Comisión. Autor de numerosos libros y artículos en revistas nacionales e internacionales. Ha sido profesor visitante en universidades de diversos países. Es miembro de la Junta de ACCID y del Colegio de Economistas de Cataluña. Sus líneas de investigación son las Nuevas tendencias en Contabilidad de gestión, y las técnicas de detección de maquillajes contables



Ester Oliveras Sobrevias

Doctora en Contabilidad por la University of Central Lancashire (Inglaterra). Licenciada en Administración y Dirección de Empresas por la Universitat Oberta de Catalunya. Ha realizado cursos de postgrado en la Lancaster University y en la London School of Economics. Es profesora de contabilidad en la Universitat Pompeu Fabra. Miembro de ACCID. Ha publicado diversos artículos, y ha presentado ponencias en Congresos nacionales e internacionales.