

I Le contexte de la normalisation comptable espagnole

1. L'historique des normes comptables espagnoles

A l'instar de beaucoup d'autres pays d'Europe, l'Espagne a connu une richesse de pensée comptable qui a accompagné son développement économique et qui a suivi ses périodes de déclin. Les aspects politiques n'ont pas été non plus indifférents dans cette évolution et l'ouverture récente des frontières ainsi que l'entrée dans l'Union européenne ont marqué une phase nouvelle dans le développement de sa normalisation comptable.

1.1 Une très longue phase préliminaire marquée par des retours en arrière

Selon Hernandez Esteve (1992), l'histoire de la comptabilité en Espagne peut être retracée en cinq grandes étapes : le stade pré-moderne, l'introduction de la partie double, une période de silence et d'oubli, la réapparition de la partie double et la période contemporaine.

Les premiers documents comptables espagnols connus sont des livres de comptes des banquiers de Barcelone vers 1275 et des registres publics du XIV^e siècle où le système utilisé n'est pas encore réellement en partie double. D'autres comptabilités de banques, tenues par Père Descaus et Andreu d'Olivella (1376 et 1377) ainsi que le livre *Taula de Canvi* de la banque de Barcelone (1401), première banque publique municipale d'Europe, ne sont toujours pas en partie double en dépit des apparences. Il n'existe pas non plus de véritable doctrine comptable mais apparaissent des écrits contenant les premières règles comptables : le *Código de las Siete Partidas* promulgué par le roi Alfonse X (1265), le *Codi de los Consuetuds de Tortosa* (1272) puis le *Llibre del Consolat del Mar* (fin du XIV^e siècle), qui est le premier code de commerce connu. Enfin le *Cuaderno de Alcabalas* (1484) impose aux commerçants de tenir un livre de comptes pour permettre la vérification de la collecte des taxes.

Il semble que le système en partie double apparaisse réellement au XVI^e siècle selon la description effectuée par Diego del Castillo dans son *Tratado de cuentas* (1522). Trois techniques de tenue de la comptabilité étaient alors connues :

Data y recibo (date et réception) ou *Libro Común* (Livre Commun) ou *Libro Ordinario* (Livre Ordinaire) : la comptabilité est tenue de façon narrative sur un livre unique ou sur deux registres, l'un pour les encaissements, l'autre pour les paiements ;

Cargo y Descargo (charge et décharge), ou *Cargo y Data* (charge et date) ou encore *Pliego Horadado* (registre à feuilles perforées) : ces systèmes étaient utilisés pour « rendre compte » en indiquant les encaissements et les avances effectuées pour le compte de quelqu'un.

Debe y ha de haber (Doit et a à avoir) : il s'agit là du système en partie double où le débit (*debe*) a une contrepartie en crédit (*haber*).

Le fonctionnement de cette dernière technique est parfaitement décrit dans le manuscrit de Bartolomé Salvador de Solórzano, *el Libro de Caxa* (le Livre de Caisse, 1590), qui constitue le premier manuel de tenue d'une comptabilité en partie double édité en Espagne. Auparavant, Gaspar de Texeda avait publié sa *Suma arithmetica practica y de todas mercaderías con la horden de contadores* (1546) qui décrivait le fonctionnement des deux autres méthodes anciennes par livre unique et registre à feuilles perforées. On peut citer également le traité de Muñoz de Escobar (1603) destiné aux administrateurs de biens.

Le XVII^e siècle semble avoir quelque peu oublié les acquis théoriques précédents. Il existe pourtant une importante littérature comptable. Gaspar de Escalona Agüero (1647) décrit la méthode en vigueur aux *Indes* de tenue de la comptabilité en *Cargo, Data y Alcance* (Charge, date et montant). A la fin de ce siècle le livre de Jacob de Metz (1697) explique à nouveau, sous forme de questions et réponses, le système de la partie double en vigueur à Amsterdam. L'oubli des connaissances précédentes incite pourtant Luis Luque y Leyva (1773) à considérer qu'avec son livre, *Arte de Partida Doble* (L'Art de la Partie Double), il est le premier espagnol à traiter un tel sujet. En cette fin du XVIII^e siècle, on peut encore trouver à Cádiz d'autres témoignages de cette ignorance du passé dans le traité de Juan Francisco Antonio de Vilanova (1791) puis dans celui, plus récent, de Pedro Pons et Villaverde y LLano (1816) qui

redécouvrent les règles de tenue de la comptabilité. Toutefois, analysant l'instruction du 27 avril 1784 relatif à la « nouvelle méthode comptable » de la *Real Hacienda de las Indias* (Finances Royales des Indes), Alberto Donoso (1999) pense que cette période d'obscurantisme apparent recèle des richesses encore inconnues. C'est de toute évidence ce qui ressort de l'impressionnante littérature comptable analysée par Goxéns Duch (1984 : 179-225). où l'on remarque, entre autres, Martí et Alá (1819) et leur système de livres auxiliaires, Catalán (1841) et la comptabilisation des affaires à la commission, Guillén y Suárez (1839) avec son Grand Livre à colonnes multiples, Castaño (1865) avec une ébauche de comptabilité « dualiste » qui part d'un compte unique pour la fabrique qui est ensuite développé séparément en fonction des besoins. Ce thème est d'ailleurs repris par Fermin de Antonio (1875) qui traite également des amortissements et de l'analyse des coûts. Torrents et Monner (1888) développent de manière considérable les aspects techniques de tenue de la comptabilité. L'influence française a été dominante à partir de la fin du XIX^e siècle.

1.2 Le démarrage du processus de normalisation est récent

Le processus de normalisation espagnol va démarrer en 1964 et peu à peu vont s'édifier ses divers piliers, d'abord celui de la « technique » (le Plan), puis celui des « moyens » par la création des organes de normalisation et plus récemment d'audit. Plutôt qu'une analyse séparée, nous retiendrons une description chronologique qui, pensons-nous, retracera mieux la logique du processus.

Durant une grande partie du XX^e siècle, l'Espagne n'a pas disposé d'un système comptable réellement établi. Il y eut bien quelques expériences en 1932 avec le plan SISTORG (Système d'Organisation Comptable) élaboré par Ignacio Aspichueta, qui fut régulièrement réédité de 1939 à 1964, mais il ne connut que des développements limités. Diverses dispositions furent prises par le Ministère de l'Industrie et du Commerce le 24 janvier 1939 pour normaliser la comptabilité de ses propres organismes. Il publia un « Plan National de Comptabilité » en juillet 1939 qui n'eut jamais de caractère officiel. Enfin l'*Instituto Nacional de Industria* (Institut national regroupant les entreprises nationalisées) eut également son propre plan comptable. Un autre fut élaboré par l'*Instituto de Censores Jurados de Cuentas*.