



**“Informes contables y necesidades de los
usuarios. Un abordaje desde la Historia de la
Contabilidad”**

Alejandro A. Barbei, Ailén Bauchet, Giuliana
Caivano

Documento de trabajo Nro. 023
Noviembre, 2015

ISSN 2545-7896

RESUMEN*

En los últimos tiempos, a nivel mundial, se ha producido un creciente interés en la historia de la contabilidad y en su estudio, lo cual puede verificarse con la organización de diversos congresos y conferencias y publicaciones en revistas de calidad.

Es bastante común que algunos libros de divulgación contable ubiquen, erróneamente, el inicio de la contabilidad con la obra de Pacioli (*Summa de arithmetica, geometría, proportioni et proportionalita*, 1494).

Como lo afirma Hernández Esteve (2002) “La contabilidad es una actividad tan antigua como la propia Humanidad. En efecto, desde que el hombre es hombre, y aún mucho antes de conocer la escritura, ha necesitado llevar cuentas, guardar memoria y dejar constancia de datos relativos a su vida económica y a su patrimonio”. (Hernández Esteve, 2002, p.1)

La emisión de información útil para el usuario, proceso contable esencial, se ha adaptado a las realidades sociales a lo largo de la historia. Varios autores relevantes de la disciplina (Mattessich, R.; García Casella, C.) coinciden al afirmar que el objetivo de la contabilidad es “producir conocimiento esencialmente cuantificado” e incluyen en sus definiciones de contabilidad las tareas de “descripción cuantitativa” de ingresos o agregados de riqueza, o de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas de cada ente u organismo social, respectivamente. Esta descripción es realizada a través de informes contables que pueden tener mayor o menor relevancia para los distintos segmentos contables, de acuerdo a los fenómenos sobre los que se informa. Es en este sentido que surge la necesidad de elaborar un trabajo que aborde este tema desde una perspectiva histórica.

El objetivo de este trabajo es abordar la emisión de información y la utilidad del usuario desde una perspectiva temporal debido a que se han adaptado a las realidades sociales a lo largo de la historia. Como afirma Vlaemminck (1961), “... a medida que se fue teniendo un conocimiento más perfecto de la entidad en cuyo seno se producía el fenómeno contable, se multiplicaron las enumeraciones, por cuanto que este conocimiento más exacto motivaba una visión más clara de la utilidad de nuevas cuentas”.

Para cumplir con los objetivos planteados, se presentan ejemplos de informes producidos por sistemas contables en distintos momentos a partir del tratamiento brindado por algunos autores con reconocimiento internacional en la temática. Asimismo, la enumeración de autores y hechos históricos permitirá comprender la relevancia de considerar las necesidades de los usuarios de la información desde una perspectiva temporal.

Obviamente, la selección de autores supone elegir una manera de enfocar el tema pero, principalmente, posibilita incorporar conceptos sencillos para lectores que no se encuentran habituados con la historia de la contabilidad.

Palabras clave: Informes contables – Historia de la Contabilidad – Usuarios.

* Trabajo presentado en el 21° Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 11° Simposio Regional de Investigación Contable. La Plata, Buenos Aires, Argentina.

INTRODUCCIÓN

En la última década, a nivel mundial, se ha producido un creciente interés en la historia de la contabilidad (Hernández Esteve, 2002). En distintos países y en diversas lenguas, se organizan congresos, se publican revistas de calidad, se brindan conferencias y se presentan hallazgos en la temática.

Schumpeter (1995), en su obra "Historia del análisis económico" realiza una afirmación que es aplicable a la disciplina contable. El libro, según el autor, trata sobre la historia de los esfuerzos realizados por los hombres para describir y explicar los hechos económicos y procurarse las herramientas necesarias para conseguirlo y afirma que la historia del análisis económico es "la historia de los esfuerzos intelectuales realizados por los hombres para entender los fenómenos económicos".

En un sentido similar, Richard Mattessich (2008) afirma, con respecto a la contabilidad, que:

"The history of accounting is similar to that of philosophy. It is a history of doctrines. It also is a history of methods. At best, it is one of representing financial realities – though in a pragmatic way."

Que puede traducirse como:

"La historia de la contabilidad es similar a la de la filosofía. Se trata de una historia de las doctrinas. También es una historia de los métodos. A lo mejor, es una de las representaciones de las realidades financieras – aunque en sentido pragmático". (Traducción propia).

Schumpeter (1995) plantea una serie de causas para estudiar la historia:

- 1) Enmarcar los problemas y métodos en un proceso histórico comprendiendo, de esta manera las ideas y necesidades de los hombres en su tiempo.
- 2) Utilizar a la historia como fuente de inspiración interiorizándonos sobre las causales del estancamiento o progreso de la ciencia.
- 3) Conocer las reglas de procedimiento científico a través del tiempo logrando entender de esta manera, el por qué las reglas actuales son tales.
- 4) Reconocer a la ciencia económica estudiando fenómenos enmarcados en un proceso histórico continuo.

Es bastante común que algunos libros de divulgación contable ubiquen, erróneamente, el inicio de la contabilidad con la obra de Pacioli (Summa de arithmetica, geometría, proportioni et proportionalita, 1494).

Como lo afirma Hernández Esteve (2002) "La contabilidad es una actividad tan antigua como la propia Humanidad. En efecto, desde que el hombre es hombre, y aún mucho antes de conocer la escritura, ha necesitado llevar cuentas, guardar memoria y dejar constancia de datos relativos a su vida económica y a su patrimonio".(Hernández Esteve, 2002, p.1)

Esta afirmación, que se encuentra fundamentada en obras de investigadores de diversas disciplinas (por ejemplo, Besserat), se convierte en relevante porque permite la ampliación del dominio del discurso contable. Esto es así ya que, ubicar el inicio de la contabilidad con la partida doble (método veneciano, descrito por Pacioli) implica reducir las posibilidades de la disciplina solo a descripciones económicas (y/o financieras) y al tratamiento de hechos que poseen algún efecto de sentido contrario (algo difícil de pensar al momento de abordar cuestiones sociales, ambientales, de gestión, etc.).

Es importante realizar un análisis histórico ya que "... la madurez intelectual de los conocimientos de contabilidad ha sido un resultado natural de la propia evolución de las ciencias dedicadas al hombre" (Lopes de Sa, 2006).

La Asociación Americana de Contabilidad (American Accounting Association, 1977, p. 50) afirma que:

"... accounting history as comprising the study of the evolution of accounting thought and practices as well as the analysis of the institutions that have been set up as a response to both environmental changes and social needs..."

Lo que puede traducirse como:

"la historia de la contabilidad comprende el estudio de la evolución del pensamiento contable y las prácticas así como el análisis de las instituciones que han sido creadas como una respuesta a los cambios del ambiente y a las necesidades sociales..." (Traducción propia)

Varios autores relevantes de la disciplina (Mattessich, R.; García Casella, C.) coinciden al afirmar que el objetivo de la contabilidad es "producir conocimiento esencialmente cuantificado" e incluyen en sus definiciones de contabilidad las tareas de "descripción cuantitativa" de ingresos o agregados de riqueza, o de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas de cada ente u organismo social, respectivamente. Esta descripción es realizada a través de informes contables que pueden tener mayor o menor relevancia para los distintos segmentos contables, de acuerdo a los fenómenos sobre los que se informe.

La emisión de información útil para el usuario, que constituye uno de las actividades centrales de los sistemas contables, se ha adaptado a las realidades sociales a lo largo de la historia. Es en este sentido que surge la necesidad de elaborar un trabajo que se enfoque en identificar "informes contables" producidos para el usuario a lo largo de la historia. Obviamente, debido a la extensión máxima, este abordaje solo será parcial y a través de algunos autores reconocidos e integrantes de la denominada "perspectiva tradicional de la historia de la contabilidad" por oposición a la "nueva perspectiva de la historia de la contabilidad" que presenta un enfoque diferente (Carmona el altri, 2004).

OBJETIVO

El objetivo de este trabajo es presentar ejemplos de informes producidos por sistemas contables en distintos períodos históricos a partir del tratamiento brindado por algunos autores con reconocimiento internacional en la temática. Asimismo, la enumeración de autores y hechos históricos permitirá comprender la relevancia de considerar las necesidades de los usuarios de la información desde una perspectiva temporal.

METODOLOGÍA

Para poder cumplir con el objetivo planteado se han seleccionado las siguientes obras que se abordarán con distinto tipo de profundidad:

HERNÁNDEZ ESTEVE, Esteban (2002): "La Historia de la Contabilidad". Artículo Publicado en el nº 67-68 de la "Revista Libros". Julio/Agosto.

MONTESINOS JULVE, Vicente. (1978): "Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la Contabilidad" – en sucesivas ediciones de Técnica Contable – Madrid.

VLAEMMINCK, Joseph H. "Historia y doctrinas de la Contabilidad" (1961) versión española de José M. González Fernando EJES Madrid – España Original: "Histoire et doctrines de la Comptabilité" – Ediciones du Treverberg – Bruxelles – Dunoll – Paris – Francia, 1956.

Obviamente, la selección de autores supone elegir una manera de enfocar el tema pero, principalmente, posibilita incorporar conceptos sencillos para lectores que no se encuentran habituados con la historia de la contabilidad.

DESARROLLO

Periodificación de la evolución de la contabilidad

Distintos autores han desarrollado clasificaciones temporales en períodos a partir de ciertos hitos que, en general, son compartidos por la "perspectiva tradicional de la contabilidad".

En este sentido, MontensinosJulve(1978) plantea que "... la historiografía de la ciencia contable debe contar con los datos de la historia económica y social y desarrollar un esquema histórico de la evolución de la Contabilidad en términos comparativos con el resto de las disciplinas científicas con las que se encuentra relacionada". (Montesinos Julve, 1978, p. 82).

Esta posición del autor se encuentra en línea con los esfuerzos de investigación actuales que ponderan la interdisciplinariedad y la transdisciplinariedad como recurso para el desarrollo de la contabilidad.

El autor presenta una clasificación de los períodos contables que puede ser resumida en:

- a) Un *periodo empírico* que comprende toda la Antigüedad y la Alta Edad Media hasta 1202, fecha del "LiberAbaci" de Leonardo Fibonacci de Pisa.
- b) Segundo *periodo de génesis y aparición de la Partida Doble*, en el siglo XIII y hasta la publicación de la obra de Pacioli, en 1494.
- c) Un *periodo de desarrollo del contismo*: ocupado por la expansión y consolidación de la Partida Doble. La contabilidad alcanza un protagonismo decisivo en la vida económica.
- d) Un periodo científico que comienza en la primera mitad del siglo XIX, concretizado por Melis en la aparición de la obra de Francesco Villa en 1840, dentro de la Escuela Lombarda, iniciada por Ludovico Ángelo Crippa. La duración de este periodo se extiende hasta nuestros días.

Por otra parte, Vlaemminck (1961) presenta una apertura de los períodos a partir de ciertas fechas y hechos relevantes. En general agrupa la evolución de la disciplina en:

- De los orígenes a Luca Pacioli (4000 años a.C. hasta 1494 d.C.)
 - La contabilidad en la antigüedad
 - La contabilidad en la edad media.

- La contabilidad desde Luca Pacioli hasta el siglo XIX (1494 d.C. hasta 1900 d. C.)
 - La contabilidad en el siglo XVI.
 - La evolución de la contabilidad en el siglo XVII.
 - La contabilidad en el siglo XVIII.
 - El siglo de los contrastes.
- La contabilidad en el siglo de la organización científica (1900 d.C. en adelante)

A continuación caracterizaremos los períodos citados a partir de la forma de presentar la información producida por el sistema contable y su relación con las necesidades de los usuarios en cada época.

De los orígenes a Luca Pacioli (4000 años a.C. hasta 1494 d.C.)

Según lo plantean los autores, el llevar libros o cuentas, al menos en sus aspectos elementales, es tan antiguo como el propio comercio. Tres milenios antes de nuestra era existía un Derecho civil y comercial, promulgado por el rey Hammurabi (código de Hammurabi). A su vez, se pueden distinguir numerosas **planchas** que ofrecen incluso todos los elementos de la cuenta moderna: el saldo del periodo anterior, la serie de partidas positivas, la serie de partidas negativas y el saldo final que, si se añade a estas últimas, balancea la cuenta. Algunos de estos elementos han llegado hasta nuestros días y se encuentran expuestos en museos de relevancia internacional.

Según Vlaeminck, desde la época del Egipto romano, se exigía la presentación de **debalances anuales** de la gestión a los templos egipcios. Sin embargo, no había un modo predefinido de llevar las cuentas, ni tampoco estaba estipulado qué información debía presentarse ni bajo qué forma.

La evolución de la contabilidad en la Edad Media, del Memorial a la Partida Simple, y de ésta a la Partida Doble, es totalmente independiente del hecho de que hubiera ya existido o no una técnica contable en la Edad Antigua, puesto que no hay evolución sino ruptura del sistema. De los tres mundos – bizantino, árabe y cristiano de occidente – que coexistían en la cuenca del Mediterráneo, en el mundo occidental cristiano es donde la contabilidad se desarrolló hasta la expansión completa de la partida doble y donde se inicia el lento progreso de la civilización económica que perdura hasta nuestros días.

Montesinos Julve denomina a este período como empírico (en realidad lo acota hasta el año 1202, un poco antes de lo planteado por Vlaeminck). En este periodo se da una inexistencia de sistemas contables completos, limitándose a la representación, sin preocuparse por lograr una coordinación entre las distintas anotaciones.

A fines del siglo XI con las Cruzadas, aparecen los documentos contables que reflejaban las actividades comerciales de aquella época. Entre ellos, el primer “Pipe Roll”, informe presentado en términos narrativos sobre el estado de la tesorería real en Inglaterra.

En la Edad Media puede observarse un significativo interés centrado en la registración una tras otra de todas las operaciones que no se efectuaban estrictamente al contado.

Montesinos Julve ubica en este período un hecho significativo en la evolución contable que ocurre en 1202 con la aparición del “LiberAbaci” de Leonardo Fibonacci.

En un primer momento las registraciones se efectuaban a través del **Memorial**, en el cual se cargaban o abonaban a los clientes cada vez que se les prestaba una cantidad o depositaban dinero. Estos memoriales fueron avanzando hasta lo que se llamó “memoriales inventarios” que recogían operaciones de caja y contenían verdaderos inventarios. El documento de Simón de Rikelike (1313-1326) tiene 63 hojas y contiene el detalle de la administración de los bienes de Simón, incluidos sus pequeños gastos diarios, los **balances periódicos de sus deudas y créditos**, la enumeración de sus bienes inmuebles, y la cuenta de las personas cuyos bienes administraba. Agrupa las rentas y las diversas cargas que gravan los bienes, los ingresos de sus diferentes granjas. Periódicamente se establecía la emisión **balance de su situación**.

Sin embargo, el memorial único resultó enseguida insuficiente para reseñar todas las transacciones de que el comerciante quería conservar nota. En este contexto, surge la contabilidad por partida simple. La contabilidad de los Templarios fue una contabilidad bancaria de primerísima importancia para la historia de la contabilidad antes de la partida doble, y dentro de los principales documentos contables que se poseen de los Templarios de París existe un **Balance de cuentas** del Tesoro real (de 1286 a 1295).

En 1494, Luca Pacioli publica su obra titulada “Summa de arithmetica, geometría, proportioni et proportionalita” dando así origen a la era de la contabilidad por partida doble. Se da en un contexto de nacimiento y puesta en práctica del espíritu capitalista. Pacioli no se ocupa más que de 3 libros: el Memorial (o borrador), el Diario y el Mayor. Señala que para empezar los asientos hace falta redactar un inventario, pero no prevé un libro de inventarios. Además, Pacioli no conoce el **balance de situación** tal como hoy se entiende; el balance que describe (bilancio) es un simple balance de comprobación.

Es importante tener en cuenta que el desarrollo de la contabilidad financiera posee una vinculación estrecha con el crecimiento del capitalismo. Este sistema económico necesita introducir el principio de racionalidad en sus operaciones y para ello resulta indispensable contar con un sistema de registro completo que permita al empresario mantener un contacto permanente con la marcha general de su negocio y contar con un mínimo de información sobre los acontecimientos económicos en los que participa y de sus resultados sobre el patrimonio de la explotación. Como puede apreciarse, la generación de información y la utilidad para el usuario son elementos centrales para la disciplina.

El reconocimiento de la obra de Pacioli viene dado especialmente por dos cuestiones, la posibilidad de dar un mayor alcance a los conocimientos a partir de la publicación de un libro con un gran nivel de distribución para la época (pensemos que la imprenta recién se había inventado y que existen, según investigaciones, obras previas a Pacioli que describen el sistema de partida doble) y segundo, la presentación del sistema de registro utilizado por los comerciantes de la época (método veneciano).

Puede decirse que en la práctica contable medieval los libros se cerraban periódicamente, aunque no con regularidad, y los **balances se utilizaban con vistas al control**, e incluso con una finalidad fiscal. En este periodo histórico, la idea de resultados estaba orientada hacia operaciones más que hacia periodos.

Según lo afirma Hernández Esteve (2002) las anotaciones contables tienen dos fines fundamentales que a su vez dieron origen a dos sistemas de registro distintos, los cuales tienen en común el carácter bilateral de las anotaciones (el dueño de los libros y un tercero):

- 1- Satisfacer la obligación de agentes y factores **de rendir cuentas a sus principales** acerca de la gestión de los bienes y haciendas confiados a su cuidado. Dicha finalidad da lugar a la creación del registro “Cargo y Data” utilizado en la Administración Pública. Este sistema conservó siempre su carácter bilateral, que le restaba utilidad para su empleo como método de registro, memoria y gestión.
- 2- Seguir de cerca la marcha de los negocios y actividades. Los registros destinados a esta finalidad mantuvieron en lo esencial un carácter bilateral hasta su integración completa con el descubrimiento de la contabilidad por partida doble. Este sistema fue evolucionando en mayor medida en busca de un grado cada vez mayor de integración, de multilateralidad, hasta que las anotaciones abarcaron todas las operaciones del dueño de los libros.

La contabilidad desde Luca Pacioli hasta el siglo XIX (1494 d.C. hasta 1900 d. C.)

Desde la obra de Pacioli, y durante el siglo XVI, surgió la necesidad de una contabilidad bien ordenada, por lo que a partir de este momento la mayoría de los autores que escribieron obras de contabilidad, centraban su interés y sus investigaciones en racionalizar más y más la teneduría de libros, perdiendo de vista lo que en realidad es una meta importante de la contabilidad: la determinación de los resultados de explotación. Si bien la técnica general de la partida doble era perfectamente conocida, algunos de sus aspectos no llegaron a ser explorados por sus autores. Tal como lo expone Vlaeminck: “... un aspecto central consiste en la **carencia de un verdadero balance de situación** síntesis del resultado. La dualidad de anotación permitía redactar un **balance de saldos** cuando el mayor de acababa y era necesario comenzar otro registro. En ese momento, el diario se cerraba con dos asientos que tenían como finalidad anular los saldos deudores o acreedores de todas las cuentas. Esta anulación se hacía unas veces por la cuenta de “Capital” y otras por la de “**Balance de salida**”. Se trataba simplemente de un **balance de comprobación** que no se hacía concordar con un inventario extracontable” (p. 173).

En el siglo XVII, la técnica de la partida doble fue perfeccionándose cada vez más, y aparecieron teorías con vistas a sentar las bases científicas del método. En Francia, bajo el impulso de la Ordenanza de Colbert de 1673, que imponía a los comerciantes la obligación de llevar libros de comercio y otorgaba fuerza probatoria al libro diario, en la literatura contable aparecen una serie de obras importantes.

En cuanto a Balances:

a) Francia:

- Simon Stevin recomienda cierre anual, que entiende debe ir unido necesariamente al establecimiento de una situación activa y pasiva que se aproxima bastante a nuestro actual concepto del **balance**.
- Claude Irson fue el primero en emplear el término “**Balance de situación**” en lugar de “Balance de salida”. Este balance de salida que se obtiene por la anulación general de los saldos, no es para él una síntesis destinada a poner de relieve la situación patrimonial de la empresa y de sus componentes esenciales. En lugar de atribuirle una misión informativa, ve en este balance de salida una precaución indispensable “para comprobar los asientos que preceden y manifestar con más claridad el valor de los saldos”. También en la obra de Irson, y por primera vez, **la determinación de los beneficios y pérdidas** da lugar a la redacción de asientos en el diario en fin de ejercicio.

- Matthieu de la Porte presenta su **Balance de Situación** como sigue: a la izquierda, el “Debe”: mercancías, efectos, deudas (buenas, dudosas y malas), dinero efectivo, inmuebles y muebles; a la derecha, el “Haber”: efectos, saldos de cuentas y sueldos del personal.
- b) Italia: Ludovico Flori tiene como principal mérito su concepción del **balance**: no sólo lo considera como un simple balance de comprobación sino que muestra que el balance es algo muy diferente de una “situación contable”. Para él, es un sumario o compendio de todos los saldos de las cuentas del mayor. Defiende la existencia de tres estados: a) “Le espese e entrategenerale”, equivalente al actual **Estado de Pérdidas y Ganancias**; b) “L’esitogenerale di quest’anno” correspondiendo al **Balance de ejercicio**; c) “MonasteroNostro”, entendido como una relación de las **partidas integrantes de la cuenta de Capital**. También es el primer autor que expone la utilidad de los presupuestos.

El **siglo XVIII**, en materia de publicaciones dedicadas a la contabilidad es auténticamente francés. La decadencia italiana se acentúa como consecuencia de las guerras y de la inestabilidad política. Bertrand-François Barrême preconiza el primer **“Balance al aire”**; es decir, en documento independiente; pero persiste en redactarlo antes del inventario, con lo que no le reconoce más utilidad que la de poner de manifiesto los errores. Expone también con brillantez el mecanismo de la sintetización de resultados parciales por medio de trasposos sucesivos para llegar al resultado final, saldo de la **cuenta de Pérdidas y Ganancias**.

El **siglo XIX**, Vlaemminck lodenomina el siglo de los contrastes porque se asiste por una parte a un florecimiento de las publicaciones en contabilidad de muy escasa valía, y por otro lado, se contempla al mismo tiempo el nacimiento y desarrollo de obras teóricas de extraordinario mérito. Además, en la segunda mitad del siglo empezaron a celebrarse los congresos de contabilidad, que tuvieron la virtud de universalizar los métodos contables y de hacerlos progresar, gracias al contraste de las opiniones expuestas por los representantes más calificados del mundo de la contabilidad.

Si se analiza rápidamente el conjunto de la literatura contable del siglo XIX, para hacer una síntesis de las tendencias fundamentales, se advierte que **la atención de todos los autores** se dirige hacia la **heterogeneidad de los hechos registrados** en valor monetario bajo el título o encabezamiento de la cuenta. Si bien, ciertos autores de Francia como L. Conventz (que propone un libro de “Balances facultativos”) y Henri Lefèvre (que habla de balances simples y balances complejos) se interesan en el Balance, no existe un interés central en la información que deben contener los balances, ni tampoco con respecto a su formato. La mayoría de los autores se centra en la teoría de las cuentas. Esta preocupación común explica la aparición de las distintas escuelas, cuyo problema fundamental consiste en descubrir tras las partidas del balance, los caracteres comunes a las cosas expresadas mediante una terminología especial.

La evolución del pensamiento contable italiano.

De acuerdo a lo expresado por Vlaemminck, Italia ha visto surgir en el siglo XIX a autores de talla excepcional, entre los cuales son varios los que sobrepasan con mucho a sus más reputados colegas franceses. El pensamiento contable italiano no alcanzó su pleno desarrollo hasta 1840. No obstante, la primera mitad de siglo vio

aparecer algunos autores que prepararon el camino al ulterior florecimiento. Dentro del pensamiento italiano es importante destacar:

- Francesco Villa y la escuela Lombarda. Esta escuela considera a la contabilidad en un sentido amplio como un conjunto de conocimientos económico-administrativos aplicados al arte de llevar **las cuentas o los libros**. Asimismo identifica al control como objetivo de la contabilidad.
- La escuela Toscana de Marchi y Cerboni. Bajo la posición del personalismo, considera que todas las cuentas son personales e identifica cuatro las clases de **personas que tienen interés o acción en la empresa**: los consignatarios, los corresponsales, el propietario y el gerente o administrador.
- Giuseppe Cerboni habla sobre la logismografía, que es la más moderna expresión de la teoría personalista y considera que toda operación administrativa produce relaciones de cargo y abono entre las personas naturales o jurídicas, susceptibles de ejercer derechos y contraer obligaciones, que poseen *un interés o desarrollan una acción en la empresa*. Según Cerboni, el *propietario* es la persona o el conjunto de personas a las que incumbe la responsabilidad total y definitiva de los resultados. Los *administradores* son aquellos que han recibido mandato del propietario para desempeñar los deberes que resultan de la administración, mejorarla y obtener el máximo rendimiento con el mínimo coste. Los *agentes o depositarios* son aquellas personas a las que el propietario confía la custodia y el manejo de los valores materiales de la empresa. Y por último, los *corresponsales* son todas las personas deudoras o acreedoras de la hacienda. La organización contable de una empresa basada en la logismografía comprende cuatro libros principales: **el Diario, el libro de Desarrollos, las Minutas de las cuentas y el Cuadro de Contabilidad**.
- Fabio Besta y la escuela Veneciana. Otorga a la contabilidad un puesto más modesto, aunque más justo, en el campo de las técnicas científicas, apartándose por completo de Cerboni para el cual la contabilidad se identificaba con la ciencia de la administración.
- La **statmografía (balance)** de Emanuele Pisani en 1880 se encuentra a mitad de camino entre el pensamiento de Besta y el de Cerboni, estando más próximo a Besta en cuanto a teoría de las cuentas se refiere. La statmografía distingue tres clases de operaciones o de hechos de gestión: estáticos, dinámicos y estático-dinámicos. Pisani hace uso de dos libros. Uno de ellos es el libro de los "**balances sintéticos**" que presenta las operaciones administrativas en su conjunto. Recoge cronológicamente todas las operaciones y las agrupa en 3 balances: *balance de situación económica o patrimonial*, para los hechos estáticos constitutivos; *movimiento administrativo* (gestión) para los hechos dinámicos; y *balance de resultados económico-administrativos*, para los hechos estático-dinámicos. El otro libro, el de los "**balances analíticos**" desarrolla los balances sintéticos con detalle. Un punto interesante sobre Pisani es el enlace que establece entre el balance y el presupuesto o **balance preventivo**. En el libro de los balances sintéticos inserta un balance de los ingresos y gastos previstos. Además, añade al balance de resultados económico-administrativos una cuenta o balance de resultados administrativos.

Si se analiza rápidamente el conjunto de la literatura contable del siglo XIX, para hacer una síntesis de las tendencias fundamentales, se advierte que **la atención de todos los autores** se dirige hacia la **heterogeneidad de los hechos registrados** en valor monetario bajo el título o encabezamiento de la cuenta.

Según Vlaeminck, "... las series de cifras registradas en las cuentas y sintetizadas en los balances, no son simples enumeraciones. Son la transformación, en una unidad monetaria dada, del valor de los fenómenos, de los hechos, de las obligaciones jurídicas, de los elementos materiales, etc., seleccionados por la evolución o proceso contable. Los títulos de las cuentas intentan poner de manifiesto las realidades, concretas o abstractas, que se esconden tras la expresión monetaria de los saldos" (p. 305).

Esta preocupación común explica la aparición de las distintas escuelas, cuyo problema fundamental consiste en descubrir tras las partidas del balance, los caracteres comunes a las cosas expresadas mediante una terminología especial.

Así, puede advertirse que para A. de Graaf y M. de la Porte, todo balance contiene tres categorías de cuentas: las del propietario, las de los efectos efectivos y las cuentas de los corresponsales. Para Degranges, el conjunto de las cuentas puede reducirse a dos características comunes: representar al comerciante cuyos libros se llevan, o representar a terceros; de aquí se sigue la división en cuentas generales que Degranges limita a cinco (cinquecontista). Otros autores, no ven más que una sola serie de cuentas en la empresa: las de su propietario (unicontistas).

La contabilidad en el siglo de la organización científica (1900 d.C. en adelante)

En este período puede identificarse una evolución en la calidad de las publicaciones y en la preocupación sobre fundamentos teóricos asociados a la disciplina, teorizando ámbitos que solo eran descriptos en términos pragmáticos hasta la fecha.

En este sentido vemos que los teóricos contables comienzan a analizar los problemas contables a la luz de otras disciplinas como por ejemplo, el derecho, la economía, la administración, etc.

Un tema que desde comienzos del siglo XX ha preocupado a la doctrina es la medición y la disyuntiva entre valor de uso y valor de cambio. La teoría positiva de Dumarchey asienta su doctrina sobre el concepto de "valor". Para él, la contabilidad pertenece al grupo de las ciencias económicas y sociales. "Consideremos la clase de todas las unidades de valor de las que una persona determinada tiene la libre disposición, de las que es propietaria; unidades de valor que adoptan formas diversas, tales como dinero, muebles, inmuebles, créditos, herramientas, etc.: tendremos así ante nuestros ojos lo que llamaremos la cuenta del Activo de esta persona. Consideremos igualmente la clase de unidades de valor que se deben a otros por esta misma persona; tendremos así la cuenta de su Pasivo. Hagamos corresponder a cada unidad de valor del pasivo una unidad de valor del activo, y así hasta agotar aquella de las dos cuentas que tenga menor extensión: el grupo de las unidades restantes formará una cuenta que designaremos con el nombre de Situación neta... El **Balance**

de situación es, pues, la expresión de la relación que existe entre el Activo, el Pasivo y la Situación neta de una persona”.

Dumarchey estudia sucesivamente, con el nombre de “Estática Contable”, la Forma y la Calidad del balance, la Calidad del balance y los Géneros y Especies de balances.

Existe una etapa, a partir de mediados del siglo XX, que Vlaemminck denomina “**la investigación de la Contabilidad Pura**” y en la cual se busca quitar relevancia a la técnica de la registración y, por lo tanto, la partida doble, para incorporar dentro del dominio del discurso contable hechos económicos y sociales.

A priori, según el autor, nada permite asegurar que un hecho, sólo porque pueda ser objeto de enumeración, es de la **incumbencia de la técnica de las cuentas**. Si se interroga a la historia, es posible que se perfilen los elementos de una respuesta. Lo que los contadores de todos los tiempos han contado, han sido los hechos numerables que les parecía conveniente enumerar en cada época y en su medio de actividad. Es decir que la denominada “utilidad subjetiva” ha servido de criterio para la selección de los datos a informar.

Por ejemplo, en el Egipto alejandrino del siglo III se contabilizaban los jornales y los gastos de recepción de visitas, pero no el valor de los aperos, de las simientes, de los gastos de transporte y de los impuestos, que eran tan numerosos en aquel tiempo; sencillamente porque no le parecía provechoso más que contabilizar los primeros. En las primeras contabilidades comerciales de la Edad Media aparecen sólo cuentas de deudores y de acreedores, porque, una vez más, **eran los únicos hechos que se consideraba necesario conocer**, a cuyo efecto se enumeraban. A medida que se fue teniendo un conocimiento más perfecto de la entidad en cuyo seno se producía el fenómeno contable, se multiplicaron las enumeraciones, por cuanto que este conocimiento más exacto motivaba una visión más clara de la utilidad de nuevas cuentas.

Ninguna idea, a priori, ya sea jurídica, financiera o de otro orden, debe presidir la determinación del hecho contable; **no hay más que una ley de selección: la ley de la utilidad**. La contabilidad es, según Vlaemminck, esencialmente un medio de información; su técnica ha de emplearse en todas las ocasiones en que se sienta la necesidad de estar informado.

De las premisas deducidas del proceso contable, se desprende que no es de la incumbencia del mismo la transformación en expresión monetaria de las cantidades encontradas y anotadas. La historia de la contabilidad corrobora tal afirmación. Incluso en los países y en las épocas en que la moneda se empleaba corrientemente, se encuentran **contabilidades llevadas en cantidad**, ya utilizadas conjuntamente con una contabilidad de valor.

Existen innumerables desarrollos doctrinarios en esta época que se encuentran relacionados con la producción de información, el contenido que debe tener la misma y la vinculación con las necesidades del usuario.

Como afirma Lopes de Sa(1997):

“Cuando la Contabilidad inició, por tanto, su era científica buscó teorizar sobre el tema elegido como objeto de investigación.

Tal esfuerzo intelectual se produjo en el momento en que la mayoría de los sujetos también hicieron su paso de una antigua historia empírica, a una fase superior racional, es decir, a partir del siglo XVIII.

La madurez intelectual de los conocimientos de contabilidad era un resultado natural de la evolución de las ciencias dedicadas al hombre.

Por lo tanto, más o menos al mismo tiempo que Auguste Comte avanzaba en Sociología, Economía progresó a John Stuart Mill, la organización industrial con Claudio Henrique de San Simón, una ciencia contable ya definida, se originó en Francia con Coffy en 1836” (traducción propia)

Son hitos significativos en el mundo anglosajón, las publicaciones de la American Accounting Association - AAA):

- 1966 - A Statement of Basic Accounting Theory – ASOBAT
- 1977 - A Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance – SOATATA

Estos enfoques han tenido un gran desarrollo teórico y ha influido en el presente de la contabilidad. Han sido producto de una época denominada por algunos autores como la “edad de oro” de la contabilidad. Como afirma Mouck (1989) "Los desarrollos en metodología de la contabilidad durante la década de 1960 son contrastados con los desarrollos concurrentes en filosofía de la ciencia. La década de 1960 estuvo caracterizada por la adopción amplia del método científico en la metodología de la contabilidad..." (Mouck, T. (1989): The Accounting Historians Journal, Vol 16, N°2, Diciembre. Página 85 y siguientes.).

Autores como Mattessich, Chambers, Devine y Sterling han formado parte central de esta época.

Es importante destacar que en la actualidad existen líneas de investigación con gran desarrollo, de base empírica, con una importante relación con la economía y finanzas. Como afirma Gaffikin (2005): Accounting Research and Theory: the age of neo-empiricism. University of Wollongong.:

“The theorising in accounting prior to 1970 was rejected as not providing sufficiently general theories. Informed by theories in economics and finance (and other disciplines such as psychology) and with the aid of computers, attempts to theorise accounting took a new direction. Large data collection and analysis emphasized a purportedly more systematic empirical approach to developing theory.”

En cuanto a esto, hay una profusa literatura sobre investigación empírica así como gran cantidad de críticos a estos enfoques.

En los últimos 50 años se ha producido un significativo avance de la disciplina, de los marcos teóricos normativos y descriptivos asociados. Esto no ha ocurrido

exclusivamente en la contabilidad financiera ya que existe cada vez mayor aceptación acerca de la consideración, por parte de la disciplina, de fenómenos sociales no económicos.

A través de este trabajo hemos pretendido tratar algunos hitos que han marcado la producción de informes contables a lo largo de la historia a fin de mostrar que el hombre ha utilizado información desde épocas remotas, que se ha procurado producirla de acuerdo a sus necesidades, que la unidad monetaria no ha sido un elemento indispensable para su producción y que la normativa contable es un fenómeno muy reciente en términos de la historia de la contabilidad.

Consideramos que conocer la historia de la contabilidad nos permite avanzar como disciplina ya que, como afirmaba tan acertadamente Cicerón:

“No saber lo que ha sucedido antes de nosotros es como ser incesantemente niños”

BIBLIOGRAFÍA

- American Accounting Association (1966): "*A statement of Basic Accounting Theory*", (Sarasota: AAA)
- American Accounting Association (1977): "*Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*", (AAA).
- Gaffikin(2003): "*The A Priori Wars: The Modernisation of Accounting Thought*", (Accounting Forum, Vol. 27, Nro.3: 291-311).
- Gaffikin (2005): "*Accounting Research and Theory: the Age of neo-empiricism*". (University of Wollongong).
- Hernández Esteve, Esteban (2002): "*La Historia de la Contabilidad*", (Revista Libros, artículo nº67-68).
- Hernández Esteve, Esteban (2005): "*Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble*"
- Lopes de Sa, Antonio (2006): "*Doutrinas, escolas e novas razões de entendimentos na ciência contábil*"
- Lopes de Sa, Antonio (1997): "*Historia Geral a das Doutrinas de Contabilidade*", (San Pablo, Brasil: Editorial Atlas S.A.)
- Mattessich, R. (1995): "*Critique of Accounting: Examination of the foundations and normative structure of an applied discipline*". (Westport: QuorumBooks)
- Montesinos Julve, V. (1978): "*Formación Histórica, Corrientes Doctrinales y Programas de Investigación de la Contabilidad*", Revista Técnica Contable.
- Vlaeminck, J. (1961): "*Historia y Doctrinas de la Contabilidad*", Traducción José María González Ferrando (Madrid, España: Editorial EJES).