

## **DIFERENTES ESCENARIOS Y ANTECEDENTES DE LA EVOLUCION DEL PENSAMIENTO CONTABLE**

**Oscar Enrique Feudal  
Hernán Emiro Linares**

**C.P. OSCAR ENRIQUE FEUDAL**

- Contador Público y Licenciado en Administración de Empresas.
- Doctorando, F.C.E. – U.B.A.
- Profesor Asociado interino y Adjunto Regular del ciclo de materias de Contabilidad.
- Miembro de la Comisión de Contabilidad del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas
- Autor de diferentes publicaciones.

**C.P. HERNÁN EMIRO LINARES**

- Contador Público de la Universidad Santo Tomas Seccional Bucaramanga - Colombia.
- Maestrando en Contabilidad Internacional, F.C.E. – U.B.A.
- Graduado por Rendimiento Académico y Becado para cursar Maestría en Argentina.

# **DIFERENTES ESCENARIOS Y ANTECEDENTES DE LA EVOLUCIÓN DEL PENSAMIENTO CONTABLE**

## **SUMARIO**

**Palabras Clave**

**Resumen**

**1. La Historia – Diversos Enfoques**

**2. Orígenes de la Contabilidad**

**3. Difusión y Evolución de los Métodos Contables - Influencias**

**4. Siglo XV al XVII - Italia**

**5. Siglo XVII al XIX - Francia**

**6. Siglo XIX al XXI**

**7. Conclusiones**

**Bibliografía**

**PALABRAS CLAVE:**

**ENFOQUE CLÁSICO**

**ENFOQUE MULTICULTURALISTA**

**HISTORIA TRADICIONAL DE LA CONTABILIDAD - NUEVA HISTORIA DE LA CONTABILIDAD**

**EL PAÍS DE SUMER - EL CÓDIGO DE HAMMURABI**

**LA INVASIÓN DE LOS BÁRBAROS - MUNDO CRISTIANO DE OCCIDENTE**

## **Resumen**

En el presente y breve informe acerca de los diferentes escenarios y antecedentes de la evolución del pensamiento contable, hemos intentado rescatar, de las investigaciones realizadas por diversos autores del mundo y de algunas humildes opiniones propias, como a través de los tiempos el pensamiento contable ha ido adaptándose a las diversas circunstancias políticas, sociales y económicas de cada época, siempre con la finalidad de brindar la más eficiente información a los usuarios de los Estados Contables.

Con el avance en la investigación han surgido permanentemente diversas formas de registro y criterios en la evaluación. Estos criterios se fueron mudando entre continentes y países.

En este trabajo destacamos aquellos referentes, que con sus investigaciones produjeron cambios sustanciales en la historia de la contabilidad. Solo con la intención de rescatar a algunos de ellos mencionamos a: el Código de Hammurabi; Luca Pacioli; Francesco Villa; Giuseppe Cerboni; Samuel Ricard; Bertrand – Francois Barreme; Edmond Degrangs – padre; Vincenzo Magi; Ludovico Giuseppe Crippa; Fabio Besta; Giovanni Rossi;

Schumalenbach investigador alemán que profundizó el análisis de los costos y la contabilidad industrial; intentando no omitir a Taylor y Fayol que con su enfoque administrativo dieron un primer paso a la contabilidad de gestión.

Sin duda muchos otros investigadores con sus teorías, han hecho de la contabilidad ese elemento insustituible como ayuda al control, la gestión y la toma de decisiones, y que sin duda en el futuro nacerán, otros que nos aportarán nuevas ideas y nos permitirán ver nuevos horizontes. Nos sentimos humildemente alagados de haber podido incursionar en esta historia de la Teoría de la Contabilidad.

## **Abstract**

In the present and brief report about the different scenes and precedents of the evolution of countable thought, we have tried to rescue of the investigations made by diverse authors of the world and some humble personal opinions, how across the times, the countable thought has adapted to the diverse social, political and economic circumstances of every period, always with the objective of to giving the most efficient information to the users of the Accounting Reports.

In this work we emphasize those referents that with their investigations produced substantial changes in the history of the accounting: Hammurabi's code; Luca Pacioli; Francesco Villa; Giuseppe Cerboni; Samuel Ricard; Bertrand - Francois Sweep Me; Edmond Degrangs - father; Vincenzo Magi; Ludovico Giuseppe Crippa; Fabio Besta; Giovanni Rossi; German investigative Schumalenbach that deepened the analysis of the costs and the industrial accounting; trying not to omit Taylor and Fayol that with their administrative approach gave the first step to the accounting management.

Undoubtedly many other investigators with their theories, have made of the accounting an irreplaceable element to help to the control, management and the capture of decisions. We feel humbly honorary of having penetrated into this history of the Countable Thought.

## **1. La Historia – Diversos Enfoques**

Zubiri, (1941) sostiene que: *“La Historia no es una simple ciencia del pasado, no se ocupa del pasado en cuanto ya no existe”*, en este sentido es una realidad histórica la que existe, una dimensión de ese ente real llamado Hombre, quien abstraído permanentemente por una situación temporal conocida como Presente, se encuentra siendo lo que es hoy gracias a haber transitado un Pasado y estar proyectando un Futuro, por esto la necesidad constante de retrotraernos hoy a la raíz de donde partimos, con el fin de saber quienes somos, a donde vamos y de donde venimos.

La historia, derivada del latín *historia* y ésta del griego *ιστορία*, es definida como *“una disciplina que estudia, narra y expone los acontecimientos pasados dignos de memoria”*, (Diccionario de la Lengua Española), manteniendo como objeto principal el pasado de la humanidad, enfoque dividido en dos concepciones de su estudio:

De un lado el *Enfoque Clásico*, que considera a la historia como el período que se inicia con la aparición de la escritura, es decir aproximadamente 3.500 años A.C., basando su fundamento y punto de partida en esta herramienta, considerada por esta perspectiva como el principal recurso de la reconstrucción histórica, la cual se prolonga hasta la actualidad; de esta manera, gran número de comunidades del mundo hasta que no obtuvieran contacto con sociedades que utilizaran la escritura, no contaban con historia.

De otra parte, el *Enfoque Multiculturalista*, que considera a la historia como el período dentro del cual es posible obtener o reconstruir, un relato fiable de los acontecimientos que afectan a un grupo humano, sin limitar su concepción al elemento de la escritura, permite la inclusión de comunidades que en determinados momentos de su evolución no contaron con esta herramienta, siempre y cuando permitieran la reconstrucción fiable de los acontecimientos que los caracterizaron.

De esta manera, se puede observar igualmente desde la reconstrucción histórica de nuestra disciplina contable, que han surgido divergencias respecto a su enfoque, en este sentido, el debate desatado en torno al Origen / Génesis de la Contabilidad, Salvador Carmona y otros 2004; el cual, como mencionáramos anteriormente frente a los enfoques de la historia en general, dichas divergencias no han sido ajenas a nuestra disciplina, a saber:

De una parte, la *Perspectiva Tradicional* denominada *Historia Tradicional de la Contabilidad*, es una corriente ortodoxa que sostiene la idea de una interpretación objetiva de la historia, considera que la evolución contable implica progreso. En este sentido, sostiene que cuando los métodos e ideas antiguas se presentan ineficaces, se generan las condiciones propicias para el estímulo de innovaciones, de esta manera concibe la evolución contable como un continuo proceso evolutivo, y se enfoca en identificar cronológica y geográficamente, hechos particulares considerados puntos de inflexión a partir de los cuales pretenden trazar el camino del progreso de la contabilidad.

Desde otro ángulo, la *Nueva Perspectiva* denominada *Nueva Historia de la Contabilidad*, es un enfoque alternativo que defiende una interpretación de carácter crítico. Este enfoque, no considera que exista una razón para pretender que un suceso particular, en un lugar y momento determinado, sea el origen a partir del cual evoluciona una nueva práctica contable. De esta manera, resaltan que continuamente estos hechos caratulados como "origen", son revisados y reemplazados por otros a medida que los investigadores hallan nueva evidencia. La óptica de la Nueva Historia de la Contabilidad, no concibe la historia como una simple suma de eventos centrados en la génesis, ni intentan descubrir el origen, su objetivo es conocer el escenario político-social en el cual una determinada práctica contable ha tenido lugar, para conocer sus razones y sus consecuencias.

A pesar de las divergencias evidentes que enfrentan a estas dos corrientes, se resalta la enorme contribución que realizan a la investigación contable, y por lo tanto, la importancia de su convivencia complementaria, teniendo en cuenta de una parte, que la *Historia Tradicional de la Contabilidad* realiza una descripción histórica necesaria e inherente al desarrollo de la disciplina, y de otra, a manera de complemento, que la *Nueva Historia de la Contabilidad* mantiene una gran preocupación por transformaciones más amplias en el conocimiento de la disciplina extendiendo su alcance, preocupándose por la interacción política, social y cultural y por las consecuencias de esta interacción en su progreso.

En este sentido, y teniendo en cuenta la importancia de la complementación de los diversos enfoques de la reconstrucción histórica, procuraremos implementar en este breve recorrido por la historia del pensamiento contable, un enfoque heterogéneo, que implique tanto un acercamiento a los hechos particulares que habrían dado inicio y progreso a la práctica contable, como a su interacción con el entorno, haciendo referencia a los principales escenarios y antecedentes de su evolución hasta nuestros días, debido a que más allá de pretender abarcar la totalidad de los aspectos de su evolución, esperamos principalmente, ubicar los más significativos escenarios y antecedentes que consideramos fundamentan el pensamiento contable actual.

## **2. Orígenes de la Contabilidad**

*Vlaemminck, (1961, p.1), sostiene que: "La práctica contable data de la más remota antigüedad, puesto que se confunde con la historia de la economía"* afirmando que el llevar libros o cuentas, al menos en sus aspectos elementales, es una práctica que es tan antigua como el propio comercio, permitiendo a los pueblos controlar y comprender las transacciones de sus operaciones comerciales. Debiendo igualmente su origen a la conformación de colectividades y Estados organizados, necesitados de una técnica idónea que les permita el análisis, y cotejo de los cálculos realizados sobre los gastos públicos y el recaudo fiscal.

De esta manera, gracias a las excavaciones realizadas por equipos de arqueólogos Franceses, Ingleses y Americanos en la zona de la Baja Mesopotamia, (Confluencia del Tigris y del Eufrates al Sur de Bagdad), han revelado al mundo toda la complejidad de esta lejana civilización, El País de Sumer, (Donde nacería Abraham y de donde partiría hacia la tierra de Canaan). *“conoció 4.000 años A.C. una brillante prosperidad que poco a poco llego a extenderse por toda Asia anterior”*, (Vlaemminck, 1.961, cita a Jalabert, 1.930, p.588), convirtiéndose los Sumerios en los iniciadores de la civilización Mesopotámica, hasta el punto de conservar sus raíces, en algunas ideas fundamentales de nuestro pensamiento actual.

Algunos documentos gráficos demuestran que en esta lejana época, no solo se habrían sentado las bases de una civilización económica, sino que ciertas instituciones comerciales habrían alcanzado un grado tal de perfección, que las aproximaba singularmente a nuestras técnicas modernas. *“De toda esta vida económica y social hasta la destrucción del Imperio Babilónico, dan testimonio documentos escritos: textos contables, contratos, recibos, cartas particulares y comerciales, documentos legislativos e históricos”*, (Vlaemminck, 1961, cita a Melis, 1.950), grabados en planchas o tablillas de arcilla cruda de dimensiones variadas, procedimiento que tendría la ventaja de ser indeleble, y que explica el gran número de documentos encontrados.

El código de Hammurabi es una de las más antiguas colecciones de leyes que hasta hoy se conocen, contiene información acerca de la organización de la sociedad babilónica en la época de su pleno desarrollo. *“Hammurabi fue el mas importante de los monarcas amorreos y sexto rey de la primera dinastía de Babilonia, cuyo reinado se situaría entre los años 2.002 y 1.960 a.J.C. quien hizo de Babilonia la capital de todos los países de Eufartes, a los que trato de unificar en un solo cuerpo político y quien en el cuadragésimo año de su reinado hizo grabar sus “decisiones de equidad”*. (Vlaemminck, 1.961, p.2.) De esta manera, podemos notar que las iniciativas de unificación y pretensiones de equidad, no son para nada novedosas en la evolución humana.

En lo que se refiere a la técnica de las cuentas en esta época, las innumerables tablillas que se han conservado hasta nuestros días y el monumento jurídico de Hammurabi, dan testimonio de la existencia y registración de cuentas, como por ejemplo, el relativo al contrato de comisión que parece reconocer la obligación legal, el que a pesar de no llevar una verdadera contabilidad, por lo menos si registra en forma de cuentas ciertas operaciones. *“Art.100.- El comisionista asentara los intereses del dinero que ha recibido del comitente y contara el numero de días y pagara al negociante”*, (Vlaemminck, 1961, cita a Brown, 1905).

Los comerciantes Babilonios utilizaban la carta de crédito, la cual entregaban al finalizar su etapa contra el cobro de los fondos, y además conocían, entre otros, el contrato de sociedad, en el que estaban rigurosamente estipulados el desembolso de capital y la distribución de los beneficios. De esta manera, *“de las innumerables planchas de arcilla puede inferirse que mucho antes del reinado de Hammurabi se utilizaba no solo el llevar las cuentas, sino otros muchos aspectos de nuestras practicas contables modernas, tales como las cuentas sintéticas o recapitulativas”*, (Vlaemminck 1961, cita a Melis, 1.950, p.124).

Los resultados obtenidos en las excavaciones han permitido reconstruir, con cierta aproximación, el ambiente y el trabajo técnico que hace cinco o seis mil años se realizaba en la oficina de contabilidad de un gran templo Babilónico. *“Podemos imaginarnos varias filas de escribas (o contadores) acurrucados ante el pequeño montón de arcilla necesaria para la confección de sus documentos. La mayor parte de su tiempo lo empleaban en hacer largas sumas y en comprobar luego los cálculos. Los totales mensuales y anuales se anotaban en grandes planchas de arcilla, con numerosas columnas de cifras.”*, (Vlaemminck, 1.961, p.5).

Dichas planchas de arcilla muestran todos los elementos de la cuenta moderna, (saldo anterior, saldo positivo, saldo negativo y saldo final), las cuales permitían el balance de las cuentas, convirtiéndose de esta manera, en la base del nacimiento en la edad media a la contabilidad moderna. Confirmando igualmente, que los fenómenos sociales humanos se repiten a intervalos más o menos alejados, en las mismas circunstancias. Teniendo en cuenta

que los contadores de la edad media no conocían la contabilidad sumeria, sin embargo ante la misma necesidad, han adoptado la misma práctica.

Posteriormente en Egipto, Grecia y Roma, hasta la caída del imperio romano y la invasión de los Bárbaros, se llevaron a cabo evoluciones principalmente con respecto a los medios de registro y calculo, pasando por los Papiros, las Placas de Mármol, el Ábaco y los diversos medios de pago, (dinero, cheques, contratos, etc), hasta lo referido a las estructuras sociales y organizativas, (Bancos, Comercios, etc.), adoptadas para la consolidación de sus imperios y el comercio internacional.

De esta manera, la invasión de los Bárbaros provocaron, si no la desaparición total de las instituciones comerciales, por lo menos si una lenta regresión, marcando el fin de una civilización y el nacimiento de un mundo nuevo, que obligaron a la practica contable dar inicio nuevamente de la nada a pesar de los antecedentes sumerios, ya que la destrucción generada durante la caída del imperio romano fue tal, que impidieron relación alguna y mucho menos continuación de la evolución alcanzada, provocando la absoluta ruptura de la continuación del progreso, y generando un vacío de mas de mil años, debiendo esperar hasta el siglo XII para encontrar nuevamente testimonios contable directos.

Es así, como de los tres mundos que coexistían con relaciones limitadas en la cuenca del Mediterráneo – bizantino, árabe y cristiano de occidente – en el mundo occidental cristiano fue donde la contabilidad se desarrollo hasta la expansión completa de la partida doble, debido a que fue allí donde el progreso de la civilización económica perduro hasta nuestros días.

Convirtiéndose así las cruzadas de 1.096 a 1270, en el hecho histórico que vuelve a dar vida al comercio desde la caída del imperio romano, encontrando el mundo mediterráneo cierta actividad que se extiende a Europa Occidental.

El empleo de cifras romanas en contabilidad explica la forma de las cuentas en ese tiempo, cuando los números estaban diseminados por el texto, lo que dificultaba la forma de representar números muy grandes, sin embargo, el uso de las cifras romanas no era incompatible con la rapidez del calculo, y los errores en el mismo no eran mas frecuentes que hoy. Todo este sistema de numeración cambio con la introducción a Europa de las cifras arábicas, desarrolladas por el matemático Mohamed-ben-Musa en el siglo IX, quien tuvo la idea de atribuir a cada signo numérico, desde nueve a cero, un valor determinado con un sistema de unidades, decenas y centenas, como el que prevalece en nuestros días. Así mismo, fue el primero en utilizar el cero.

### **3. Difusión y Evolución de los Métodos Contables**

#### **Influencias**

El nacimiento de la imprenta es ubicado por los historiadores en el año 590 en China, donde se reproducen textos y dibujos tallados en tablas de madera, denominando a este método xilografía.

Sin embargo, los caracteres móviles aparecen por el año 1040 con la estampación de sellos, los cuales permitían mediante su reproducción en serie agilizar las impresiones, naciendo así el denominado método de la tipografía.

Este método es posteriormente modificado por quien es considerado el inventor de la imprenta – Johannes Gutenberg – de origen alemán, dado que es a quien se le reconoce como el inventor de los tipos móviles de plomo fundido. Esta técnica permitió la edición de libros en forma masiva, en contraposición al método anterior por el cual los libros debían escribirse y copiarse a mano.

Es importante resaltar que el fuerte impulso de la imprenta se debió a que en 1350 apareció la industria del papel.

De esta manera la aparición de la imprenta a mediados del Siglo XV, es sin duda el hecho más destacado y significativo en la difusión de la práctica contable, permitiendo la publicación de su primer Tratado escrito por Luca Pacioli, donde describe el método utilizado en Venecia, con la aplicación de la Partida Doble.

Todo esto por supuesto, una vez realizados los perfeccionamientos del Memorial, (donde se asentaban las transacciones comerciales en su forma más primitiva en orden cronológico), y superada la partida simple como sistema de contabilidad ordenado y metódico integrado por un mayor número de libros.

Es de resaltar un antecedente filosófico que consideramos fundamento relevante en la construcción del método de la Partida Doble y su aplicación en el viejo mundo, está relacionado con uno de los filósofos más importantes dentro de los presocráticos, Parménides y su gran descubrimiento, el ente, el ser y no ser, atribuyéndole a las cosas, entes, una serie de predicados contradictorios al modo efectivo de comportarse. Estableciendo por tanto una Dualidad, principio que fundamentaría el método de la partida doble quince siglos después, (el paso de lo blanco a lo negro, de lo caliente a lo frío, de lo seco a lo húmedo).

De esta manera es como al reconocido matemático franciscano, Fray Luca Pacioli, sabio representativo del Renacimiento que mereció el respeto de personalidades como Leonardo da Vinci, se le ha atribuido por parte de diversos escritores la autoría de la Partida Doble, es más, algunos más apasionados se han inclinado por llamarlo "El Padre de la Contabilidad", denominación que los mismos antecedentes históricos colocan en duda, al demostrar la implementación de la práctica contable desde mucho antes de su existencia, remontándose a la antigüedad.

Esto por supuesto, sin dudar de los enormes méritos que han hecho considerar a Luca Pacioli como el más grande matemático y uno de los mayores genios del siglo XV.

Sin embargo, tampoco podría atribuírsele la autoría de la partida doble, teniendo en cuenta por una parte que *"lejos de ser el fruto aislado de un matemático, la partida doble tiene su origen y ha encontrado su vigor en la práctica cotidiana de los negocios, y es el resultado natural de la partida simple"*, (Vlaeminck, 1.961, p.7), igualmente, en su propia obra titulada *"Summa de Aritmética, Geometría, Proportioni et Proportionalita"*, publicada en 1.494, aclara explícitamente que realiza una tarea de "descripción" al reconocer *"que lo está haciendo sobre la base del método que se utilizaba en Venecia"*, (Pacioli, 1494, Traducción 1995).

*De esta manera, sin embargo gracias a la aparición de la imprenta y la industria del papel, posee sin duda el tratado de Luca Pacioli, la importancia de haber sido la primer obra de literatura contable publicada en la historia, dando así inicio a la era en que la práctica contable se desarrolla a la par con la literatura, otorgándole bases para la interpretación de los registros.*

La literatura contable, a partir de su primera publicación en el año 1.494, ha tenido principalmente tres focos de evolución de gran importancia, identificados en tres escenarios distintos y en épocas subsecuentes, resaltando sin embargo los aportes realizados por los demás autores y corrientes de todo el mundo a través de la evolución del pensamiento contable.

*Destacamos en primera instancia el protagonismo de los autores Italianos, que iniciarían su aporte con la publicación del tratado de Luca Pacioli a finales del siglo XV, seguido por una cantidad importante de reconocidos autores de la época, contribución significativa que se asocia al poderío mundial de Italia en cuanto al comercio internacional, el cual finalizaría a mediados del siglo XVII a raíz de la decadencia Italiana, acentuada de una parte por las guerras e inestabilidad política, y de otra, tal vez con más trascendencia, por el descubrimiento y consolidación del comercio con el nuevo mundo.*

Posteriormente, hasta mediados del siglo XIX, el protagonismo de la literatura contable pasaría a manos de los autores franceses, quienes se hicieron notar principalmente por la calidad e influencia de sus obras, con la valiosa contribución realizada por autores como Samuel Ricard, Bertrand François Barreme y Edmond Degranges padre, entre otros.

Finalmente, el protagonismo de la literatura contable se consolidaría en territorio Norte Americano, donde se le puede ubicar en la actualidad asociado principalmente al dominio de la economía mundial por parte de esta potencia, con un enfoque Normativo evolucionado a partir de la crisis de 1.929 y la depresión de los años 30, y consolidándose finalmente frente a los grandes escándalos financieros originados a principios de este siglo por importantes transnacionales de este país.

#### 4. Siglo XV al XVII

##### Italia

Italia fue una de las regiones más activas económicamente de Europa, teniendo en cuenta su ubicación geográfica en línea con el comercio marítimo de Oriente, dotando a las repúblicas Italianas, (Amalfi, Pisa, Génova y Venecia, entre otras), de una gran masa de capitales, y en donde se desarrollaría entonces la famosa Partida Doble, método que se mantiene invariable hasta nuestros días, no obstante los diferentes esfuerzos realizados en búsqueda de otros métodos de registración posibles.

Luego de la publicación del tratado de Luca Pacioli en 1.494, sus sucesores inmediatos no se inquietarían por un intento de deducir la lógica del sistema, y por el contrario, se limitaron a realizar una actividad exclusivamente didáctica, al pretender únicamente exponer el método de partida doble a sus contemporáneos.

Posteriormente es desarrollada la Doctrina Contista, basada principalmente en pretender fundamentar todo el edificio teórico de la contabilidad sobre uno de sus instrumentos como es la "CUENTA", de ahí su nombre de Contismo, doctrina que da lugar a la primera escuela contable de la historia y que nace durante el periodo que denominaría Federico Melis como, "*La Expansión y Consolidación de la Partida Doble*", (Vlaemminck, 1961, cita a Melis, 1950), comprendido entre 1.494, con la aparición del tratado de Luca Pacioli, hasta 1.840, momento en el cual se publica la Obra de Francesco Villa, que daría inicio al periodo científico extendiéndose hasta nuestros días, y dentro del cual se desarrollaría la doctrina del Neo-Contismo.

Es importante resaltar que en esencia el Contismo, y su continuación doctrinal, el Neo-Contismo, a pesar de sus divergencias, comparten plenamente su Fundamentación teórica basada en el instrumento de la CUENTA, sin embargo discrepan significativamente, entre otras cosas considerada como una de las razones de su evolución entre un periodo y otro, en la forma de concebir la finalidad de ese instrumento llamado CUENTA.

La finalidad de la Cuenta durante del Contismo se fundamentó en su personificación, la cual pretendía principalmente identificar a los actores del comercio con las Cuentas, es decir, asignar determinadas Cuentas a los propietarios, a los administradores y a terceros, tendencia impulsada desde sus inicios por el mismo Luca Pacioli, entendiendo a ésta como una intención más pedagógica que doctrinaria, -lo cual particularmente compartimos desde la consideración de una muy posible influencia Pitagórica sobre Luca Pacioli, teniendo en cuenta su pasión por las matemáticas y los números, y de otra parte que fue, "*Pitágoras el primer filósofo griego a quien se le ocurre la idea de que el principio de donde todo lo demás se deriva, lo que existe de verdad, el verdadero ser, el ser en sí, es el NUMERO, las cosas son números y son distintas unas de otras por la diferencia cuantitativa y numérica*", (Zubiri, 1941).

De otra parte, el Neo-Contismo le da un giro a esta concepción respecto de la finalidad de la Cuenta, rechazando dicha personificación para preocuparse por la noción del valor, es decir, pasaría de enfocarse en QUIEN representa la Cuenta, para preocuparse por saber QUE representa la Cuenta, -cambio que consideramos más un redireccionamiento doctrinal o

evolución que un enfrentamiento directamente, teniendo en cuenta que la personificación podría convivir fácilmente con el enfoque del valor, como de hecho lo hace desde algunas perspectivas del análisis financiero-. De esta manera, el Neo-Contismo considera a la contabilidad algo más que un simple mecanismo, necesario para conocer la realidad y poder gobernar económicamente una entidad a través de las Cuentas, para lo cual el autor cita una frase de Kipling que parafrasearía Casson, “*Que sabe de las cifras el que solo conoce las cifras*”, dando cierto indicio predictivo, teniendo en cuenta la época, respecto de un enfoque de avanzada hacia la rama del análisis financiero, impulsado por la necesidad de gobernar y administrar los negocios a través de las Cuentas. Y continua, “*Se han cumplido los tiempos de los contables que solo eran máquinas de alinear cifras, capaces únicamente de sumar, restar, multiplicar y dividir, pero sin hacerse la menor idea de todo lo que representaban estas cifras*”, (Vlaeminck, 1961, cita a Paris, 1926), otro fundamento teórico que caracterizaría al periodo científico, pero que sin embargo solo se haría realidad en la práctica durante la segunda mitad del siglo XX, es decir, casi cien años después del inicio de dicho periodo-. Finalmente, la doctrina Neo-Contista evolucionaría hacia la teoría controlista, con una fuerte influencia económica, orientada hacia el control económico de la riqueza de la hacienda, definiendo a la contabilidad como: La ciencia del Control Económico.

Es de resaltar la importancia y el protagonismo de los Autores Italianos sobre esta corriente Contista y posteriormente Neo-Contista, iniciando por Luca Pacioli, y pasando por Angelo Pietra, Giovanni Antonio Moschetti, Ludovico Flori, Bastiano Venturi y Giuseppe Cerboni, para posteriormente trasladarse a los autores Franceses y finalmente consolidarse en territorio Norte Americano, donde como mencionáramos anteriormente, en la actualidad podemos ubicarla con su predominación de carácter normativo y financiero, reflejando de esta manera, los cambios de escenarios y protagonistas que han sufrido estas doctrinas, impulsados principalmente por situaciones y hechos históricos externos, mas no ajenos a la realidad contable.

Finalmente, teniendo en cuenta la corriente Valorista del Neo-Contismo, como instrumento apto para una prudente administración de la riqueza de las unidades económicas, son consideradas tres ramas principales del Neo-Contismo:

- a. Neo-Contismo Centro – Continental.
- b. Neo-Contismo Norte – Americano.
- c. Neo-Contismo Francés.

## 5. Siglo XVII al XIX

### Francia

Nos enfocaremos a continuación en la contabilidad del siglo XVIII, época de la literatura contable, que como señalábamos anteriormente, estaría dominada por los autores franceses, entre los cuales encontramos a, Samuel Ricard, Bertrand François Barrême y Edmond Degranges-Padre, entre otros, los cuales sirvieran de inspiración para muchos autores de contabilidad hasta finales del siglo XIX.

#### Samuel Ricard

Este autor que alcanzó cierta notoriedad, pronto es opacado por la celeridad de los que le siguieron, publicó un libro en Ámsterdam en el año 1.709, y dentro de sus principales aportes contables se destacan:

- Aconseja llevar libros ayudantes o auxiliares de, caja, bancos, recepción, venta de mercancías en comisión, expediciones o cargazos de mercancías, copia de las cuentas corrientes que se envían, giros y remesas, gastos, ordenes cursadas por los comitentes, copiador de letras a cambio, copiador de cartas misivas, porte de cartas, numero, e indica que pueden emplearse aun otros libros mas.

- Señala la intención del libro “numero”, con el cual pretende individualizar las existencias de las mercancías, numerándolas por fardos, cajas, barricas, piezas, etc, con el fin de poder conocer el coste individualizado de los géneros vendidos, aunque se empleasen cuentas más o menos generales, colectivas, para recoger las mercancías.
- Finalmente, en 1.724 su hijo, Jean – Pierre Ricard, publica con el nombre de su padre una segunda edición de este tratado, presentando con mayor claridad una serie de ocho cuentas generales como serian: Caja, Bancos, Agios de Bancos, Gastos, Comisiones, Pérdidas y Ganancias, y Balance.

### **Bertrand – François Barrême**

Celebre matemático nacido en Lyon en 1.640, que gracias a sus aptitudes en materia de cálculos y contabilidad fue presentado a Colbert y Savary, y pronto se convertiría en el único perito encargado de la comprobación de todas las cuentas y cálculos del Tribunal de Cuentas de Paris. Entre sus más importantes aportes a la contabilidad se encuentran los siguientes:

- En 1.680 publica una de sus obras en la que consolida su reputación de aritmético calculista y da el nombre a los “baremos”, estados o tablas de doble entrada, que permiten mediante el conocimiento del precio unitario, calcular el importe total de un numero cualquiera de objetos, y conociendo el importe total, determinar el numero de elementos de los que sale el precio unitario.
- Igualmente, Barrême fue un fuerte partidario de la introducción de la Partida Doble en la contabilidad de la hacienda publica, por tal motivo incluyo al final de su tratado, un Plan de una recaudación General de Hacienda Llevada por Partidas Dobles.
- En cuanto a la teoría de las cuentas, Barrême establece una distinción entre dos clases de cuentas: Las Cuentas Generales: las cuales pertenecen al comerciante, y Las Cuentas Particulares: que se abren a todos los corresponsales, distinción que ha imperado en la literatura contable hasta mediados del siglo XIX.
- Con respecto al registro de las operaciones, Barrême mantiene la máxima general que dice: “lo que entra debe a lo que sale”.
- Finalmente, Barrême expone brillantemente el mecanismo de la sinterización de resultados parciales por medio de trasposos sucesivos para llegar al resultado final, saldo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

### **Edmond Degranges, Padre**

Arbitro en materia mercantil, miembro de la Sociedad Académica de Ciencias de Paris, partidario de las ideas revolucionarias, encarcelado durante el dominio del terror, a su salida, se dedico activamente a las ciencias comerciales y murió en Paris en 1.818.

Considerado como uno de los mas ilustres escritores en materia de contabilidad hasta el punto de que algunos autores modernos llegasen a ver en él, al promotor de una nueva era de la contabilidad, situándole a la altura de Luca Pacioli, - criterio que particularmente algunos autores no comparten y consideran una exageración, aunque reconocen la importancia de su obra y la gran magnitud con que se reeditan y reimprimen sus libros -.

Igualmente Degranges, tal vez sin pretenderlo, logro cristalizar en cierto modo el pensamiento contable en Francia por varias décadas, y su “Diario Mayor” y clasificación de las cuentas en cinco categorías parecen haber hipnotizado a sus contemporáneos y sucesores. Por lo cual se considera que Degranges inaugura la era de la “Contabilidad Artesana”, ya que al igual que los autores del siglo XVI, no ve más allá de la mera teneduría de libros.

Así mismo el extraordinario éxito que alcanzara la principal obra de Degranges, la cual se reimprimió nueve veces en vida del autor, después llegaron a sucederse hasta otras treinta ediciones y llegó a traducirse a varios idiomas. Y entre sus principales aportes a la contabilidad podemos resaltar:

- Es el primer autor que ideó y difundió la contabilidad a base de columnas múltiples, llamada “Sistema del Diario–Mayor” o como se conocería comúnmente “Contabilidad Americana”, el cual cuenta con ocho columnas de izquierda a derecha: Total, Mercancías Generales, Caja, Efectos a Cobrar, Efectos a Pagar, Pérdidas y Ganancias, Cuentas Diversas, y Total de cada Cuenta Particular en el Mayor.
- Encabeza la escuela de los Cinquecontistas, debido a su clasificación de las cuentas generales en cinco categorías: Caja, Mercancías Generales, Efectos a cobrar, Efectos a Pagar, Perdidas y Ganancias; las cuales corresponden a los cinco objetos principales que sirven continuamente de medios de cambio al comercio. La flexibilidad del sistema permite que la denominación de las cuentas puede ser adaptada al plan de cuentas que estipule cada empresa, contando sobre el margen derecho de tres columnas que admiten el agregado de cuentas de contrapartida con las cuales se logra el balanceo en el registro de las operaciones.
- Igualmente se resalta el gran servicio de Degranges al reducir a cinco el número de cuentas generales, y añadiendo una sexta, cuentas diversas, para las partidas que no encontrasen su sitio en las cinco primeras. Hecho que facilitó enormemente la enseñanza de la contabilidad, la cual había sido considerada de gran complejidad debido al exagerado número de cuentas que sus antecesores habían creado.

Pese a estos aportes, es importante resaltar algunas imperfecciones señaladas por los autores:

- No obstante, en la clasificación de Degranges faltan muchas de las cuentas que forman parte integrante de toda la contabilidad, como son, todas las del inmovilizado, las de fabricación y las de capital y reservas, y que aunque Degranges señala que las cuentas generales y particulares tienen un número ilimitado de subdivisiones, sin embargo, la cuenta de capital y la de reservas, no podrían considerarse como subdivisión de las cuentas generales.
- Igualmente se señala que, según Degranges, las cuentas generales permiten clasificar las actividades por clases de operaciones y luego por entradas y salidas, pero sin embargo, esto no sería cierto, teniendo en cuenta que la cuenta de pérdidas y ganancias no recoge operaciones sino consecuencias en lucro o quebranto de tales operaciones, de manera que, ni las pérdidas son entradas ni los beneficios salidas.

Finalmente, pese a los errores de Degranges y las imperfecciones de su obra, se resalta el mérito de su éxito y se lo reconoce como un autor de primer orden.

## 6. Siglo XIX al XXI

Mattessich, (2000, p.124) sostiene que “los siglos precedentes sentaron las bases y crearon las precondiciones necesarias para la aplicación de la contabilidad a varias áreas micro y macroeconómicas. Pero es durante el siglo veinte que la contabilidad encuentra aplicaciones aún más variadas. Esto se debe en gran parte a la obra teórica preparatoria de Irving Fisher”, “quien dio un primer paso hacia la coordinación de las tareas del economista y del contador”

Montesinos Julve, (2005, p.3), expone que: “El *período científico* comienza en la primera mitad del siglo XIX, concretado por Melis en la aparición de la obra de Francesco Villa en 1840, dentro de la Escuela Lombarda, iniciada por Ludovico Angelo Crippa”. Sostiene asimismo que la duración de este período se extiende hasta nuestros días.

La escuela italiana, donde se destacan Incola Danatasio, Giuseppe Bornaccini, Angelo Galli, Vincenzo Masi, Ludovico Giuseppe Crippa a quien se lo considera iniciador de la escuela Lombarda, escuela esta que alcanza su máximo nivel con Francesco Villa a quien se lo considera inspirador de la teoría desarrollada por Fabio Besta. Esta escuela italiana, se basa en la función del control de las operaciones de las empresas a través de la contabilidad, tanto es así que Bornaccini la define como “el arte de llevar, dirigir y rendir cuentas de una administración cualquiera de acuerdo con principios razonados, fijos e inalterables”.

Fabio Besta, se dedica al análisis de las funciones de las haciendas y de sus órganos administrativos, sosteniendo que el estudio de las problemáticas hacendales solo se entienden dentro de la contabilidad. Giovanni Rossi, en tanto no otorga a la Administración otro lugar más que uno inferior al de la contabilidad,

A partir de 1920, fecha en la que coinciden varios autores en señalarla como punto de partida de la corriente sociológica, la administración de empresas aparece con una gran fuerza sobre todo en los países de importante desarrollo industrial. A diferencia de la corriente italiana dos autores norteamericanos Fayol y Taylor otorgan a la administración industrial un papel preponderante sobre la contabilidad, considerando al ser humano como el elemento más importante en el mundo de los negocios. Se destacaron en este aspecto otros autores – Gantt, Gilbreth, Cooke, Emerson -, entre otros.

La doctrina Alemana, en tanto, focaliza las cuestiones contables dentro del marco de la Economía de la Empresa. Esta doctrina considera al problema de la inflación como un fenómeno significativo cuya solución económica debe partir de una solución contable.

Considerando el enfoque de conexión de la Contabilidad con la disciplina de la Economía de Empresa, es razonable el desarrollo de la contabilidad de Costos, impulsada asimismo por el desarrollo industrial. Estos hechos van dando paso a la aparición de la Contabilidad de Gestión, cuya orientación es que la contabilidad tenga como objetivos brindar información para la toma de decisiones y al control de las operaciones de las organizaciones.

En España surge en 1950 el concepto de cuentas nacionales, contabilidad social, la cual tiene su origen en el modelo de la OECE. La Organización Europea de Cooperación Económica ( Organization for European Economic Co-operation – OEEC, fue fundada en 1948 por la OTAN a los efectos de repartir los créditos acordados por el Plan Marshall entre los países de Europa Occidental, contribuyendo a la coordinación económica de los 17 países miembros.

Vlaemminck, (1961, p.371-371), cuando se refiere a Alemania dice; “En Alemania, la contabilidad de explotación y de gestión ha sido desarrollada sistemáticamente. Desde 1920, y muy especialmente a partir de 1925, el movimiento de la economía de la empresa ha estudiado de manera racional los diversos métodos de cálculo de costes, incorporando a la contabilidad, aparte de la teneduría de libros y la elaboración del balance de situación, el cálculo de costes, la estadística y el planning”. Continúa expresando que “en una revista de gran difusión, Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung, Schmalenbach y sus colaboradores han publicado trabajos de extraordinaria valía, especialmente sobre los problemas de costes y de contabilidad industrial en general. Una de las obras más conocidas del Dr. Schmalenbach es su famoso *Dynamische Bilanz*.”

No obstante dice Vlaemminck, “el historiador y autor de obras de contabilidad suizo, León Gomberg, ha criticado severamente las tesis expuestas por Schmalenbach en esta última obra. Critica incluso el propio título por ilógico, “pues el balance – dice – es un “estado” (status) y la palabra “dinámico”, supone un movimiento. La aplicación en contabilidad de los términos dinámico y estático tiene un precedente en Pisan en 1880, quien llama *statici*, a los hechos que se refieren al “estado”, al *status* patrimonial, y *dinamici*, a los que ponen en movimiento a los elementos patrimoniales y los transforman.

El traductor de la obra de Vlaemminck, - Gonzalez Ferrando – agrega, “la corriente renovadora del nuevo enfoque de la contabilidad llegó también, como era lógico, a Iberoamérica, y de manera especial ha sido recogida en el Brasil por F. Herrmann, Jr., que

desde 1943, y particularmente en su *Contabilidad Superior*, traducida al castellano con el título de *Contabilidad Científica superior*, Selección Contable, Buenos Aires, 1949, ha sabido coordinar las ideas de Schmalenback con las doctrina de Masi y Zappa, ofreciendo como resultado un excelente tratado.

Todos los historiadores coinciden en que el siglo XX, es el siglo del desarrollo de la Contabilidad de Gestión, de la Administración Hacendal, de la Contabilidad de Costos y entre otras de la Contabilidad Presupuestaria y de la Contabilidad de las Cuentas Nacionales. Es razonable pensar en la necesidad de utilizar las herramientas de otras ciencias para el desarrollo de la Contabilidad y asimismo de evitar el individualismo que menoscaba el esfuerzo que realizan los investigadores.

## 7. Conclusiones

De esta manera, resaltamos el importante aporte que consideramos realizan los distintos enfoques para el análisis y reconstrucción histórica, e igualmente, la importancia para la proyección del futuro de una doctrina como la contable o la misma sociedad, del estudio de su historia, sin pensar en que “el que no conoce la historia estará condenado a repetirla”, pues como vemos a pesar de comprenderla, la humanidad sufre inevitablemente de un ciclo permanente de situaciones, que a pesar de su evolución, soporta en una versión renovada las misas circunstancias del pasado.

Es así como también queremos resaltar, la significativa influencia de nuestras raíces milenarias en nuestro pensamiento contable actual, que a pesar de las rupturas sociales sufridas por nuestros antepasados, y que desafortunadamente en la actualidad no son ajenas a nuestra realidad mundial, persisten con la convicción de seguir construyendo conocimiento para un mejor estar de nuestra sociedad.

## Bibliografía

BERTORA, H. (1975): **Teoría de la Contabilidad**, Buenos Aires, Ediciones Macchi.

CARMONA, S. (2004): “Accounting History Research: Tradicional and New Accounting History Perspectives”, *De Computis* Revista Española de Historia de la Contabilidad, Nº 1, Diciembre.

LOPES DE SA, A. (1997): **Historia Geral e das Doutrinas da Contabilidade**, Sao Paulo, Editora Atlas S.A.

LOPES DE SA A. (2001): “Neopatrimonialismo como pensamento moderno em contabilidade”, *Contabilidade y Auditoría*, publicación del Instituto de Investigaciones Contables, FCE – UBA, Número 13.

MATTESSICH, R. Contabilidad como una Ciencia Administrativa.

MONTESINOS, V.(2005): “Formación Historica, Corrientes Doctrinales y Programas de investigación de la Contabilidad”, Madrid, Reproducido *Centro de Estudiantes*, FCE – UBA, Bs As, Publicación 470.

PACIOLI, L. (1995): **Tractatus XI de computis et scripturis**, Traducción al español de la versión en italiano moderno. Ediciones UADE,

PUNTURO, J. (1946): “Ordenamiento Contable Uniforme”, Publicación 10 del Gabinete de Práctica de la Profesión, Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas, Buenos Aires.

REAL ACADEMIA DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Diccionario - Vigésima Segunda Edición.

TUA PEREDA, J. (1991): **La Investigación empírica en Contabilidad. La Hipótesis de eficiencia del mercado**. Instituto de Contabilidad y Autoría de Cuentas.

VLAEMMINCK, J. (1961): **Historia y Doctrinas de la Contabilidad**, Madrid, Editorial E.J.E.S.

ZUBIRI, X. (1941): “Historia de la filosofía”, Marías Julián con un prólogo de Xavier Zubiri, Madrid, *Revista de Occidente*.



