



**MILETI, Mabel**  
**AQUEL, Sandra**  
**BERRI, Ana María**  
**DIAZ, Daniel**  
**DOFFO, Luis Gonzalo**  
**INGRASSIA, Ramiro**  
**MARCHESE, Alicia**  
**PETRELLI, Carina**

*Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas de la Escuela de Contabilidad*

## **EVOLUCION HISTORICA DEL CONCEPTO DE CONTABILIDAD Y LOS CAMBIOS SOCIALES, ECONOMICOS Y POLITICOS QUE LA ACOMPAÑARON**

### **1. INTRODUCCION**

La Contabilidad es una disciplina cuya función histórica es la rendición de cuentas, proveyendo una descripción y explicación de los acontecimientos y del estado de las cosas en relación a las riquezas de las personas y las organizaciones, de allí la importancia de la Información Contable, muy ligada en la actualidad a la "toma de decisiones"

En el presente, las tecnologías de información y comunicaciones, han contribuido a la automatización de operaciones y han generado registros de las mismas que permiten el análisis de la historia de las organizaciones y la previsión de sus situaciones futuras. La toma de decisiones encuentra así un fundamento y una nueva dimensión, en la cual las personas interactúan con las máquinas potenciando la resolución de problemas, utilizando para ello herramientas que constituyen lo que denominamos Inteligencia Empresarial o *Business Intelligence*.

En esta nueva realidad, las empresas que logran ventajas competitivas, son aquellas basadas en el conocimiento, entendiendo por tal, aquél que va más allá del procesamiento de transacciones incorporando sistemas más complejos, más abstractos, a partir de los cuales podremos extraer ciertas conclusiones.

Las organizaciones demandan un proceso de relación entre los datos, tal que les permita extraer conclusiones para pensar el futuro. En otras palabras, entendemos que se hace necesario que los datos que aporta el sistema contable puedan ser visualizados desde distintas perspectivas de negocio.

Es así que el concepto de negocio reconoce múltiples dimensiones de información, pero el dato que las origina es único, es reutilizable para distintos fines.



En función de tales conceptos, siendo nuestro fin último establecer tecnológicamente un modelo de información que sirva para varias finalidades, comenzamos, en éste nuestro primer trabajo, analizando la naturaleza del término Contabilidad basándonos en el aporte de la doctrina, identificando sus objetivos y su posicionamiento en el campo del conocimiento, para luego referirnos a la evolución histórica de la Contabilidad, relacionándola con los cambios sociales, económicos y políticos que la acompañaron, intentando aunar ese desarrollo al de la Información Contable a través del tiempo. Situación que luego nos llevará a converger en el impacto que la tecnología tuvo sobre ella.

## 2. ¿QUE ES LA CONTABILIDAD?

Los autores, aún hoy, no son coincidentes respecto a la pregunta del título. Desentrañar el tema nos conducirá a conocer la naturaleza de la Contabilidad. Para algunos es una ciencia, otros opinan que es una técnica, otros una tecnología social e incluso algunos han llegado a afirmar que es un arte.

Nos referiremos a los fundamentos de los autores sobre cada uno de estos aspectos.

### CIENCIA:

En términos generales la *ciencia* es un *saber científico* (no ingenuo) *basado en el pensamiento reflexivo y constituido por un sistema de conocimientos objetivos* (válidos para todos).

La idea de ciencia envuelve dos exigencias:

- 1) Exigencia de fundamentación: la ciencia no puede estar constituida por opiniones sin fundamento. El saber científico no ha de admitir nada porque sí; sus conocimientos deben estar fundamentados de manera tal que se impongan a todos.

La noción de fundamentación conduce:

- A la evidencia como último acto fundamentante (conocimiento que se presente de tal manera que no quepa duda de él); o bien,
  - A un punto de partida que se admita como válido y sobre la base del cual se procederá (axiomas, en las ciencias formales; experiencia en las ciencias empíricas).
- 2) Exigencia de sistematización: no merece el nombre de ciencia un mero agregado de conocimientos fragmentarios. La noción de ciencia exige que esos conocimientos estén lógicamente ordenados, es decir, que constituyan un sistema.

La ciencia en sentido estricto (a diferencia de la técnica o del saber aplicado) constituye un *saber puramente teórico*. *Solo se ocupa del saber por el saber mismo, independientemente de cualquier aplicación.*



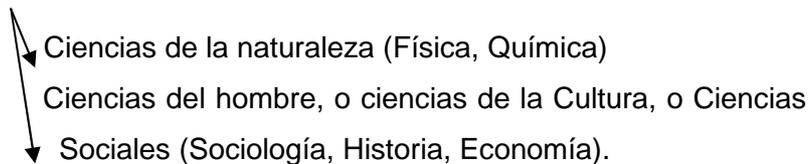
Las ciencias se dividen en dos grandes grupos:

a) Formales (Lógica, Matemática):

- Tienen por tema entes ideales (no empíricos) o formales, como son el razonamiento o los números;
- Sus enunciados no se verifican, sino que se demuestran, excepto los enunciados primitivos (axiomas), que por lo general se consideran hoy como convencionales.
- La verdad consiste en la coherencia (no contradicción) de sus enunciados entre sí.
- Sirven a las ciencias fácticas como instrumento para expresar con mayor rigor y claridad las relaciones entre los hechos.

b) Fácticas:

- Estudian hechos o fenómenos que se dan en la experiencia (empírica) sensible (observables mediante los sentidos).
- Sus enunciados se verifican directa o indirectamente (se comprueban por la experiencia).
- La verdad consiste en la concordancia del enunciado con la realidad (con el comportamiento o caracteres de las cosas mismas a que se refieren).
- Sus conocimientos son siempre meramente probables (confirmables por futuras experiencias).
- Pueden dividirse en



Los autores que consideran a la Contabilidad como Ciencia la ubican entre las Ciencias Fácticas, y dentro de éstas como ciencia de la cultura, que estudia relaciones económicas, son numerosos. Entre ellos, podríamos citar a Littleton:

“Es claro sin demostración que la Contabilidad no tiene cercanía con ninguna de las primeras ramas. Debe estar relacionada con uno o los dos campos últimos”<sup>1</sup>

El autor reconoce para su afirmación que la Contabilidad tiene método y objeto propio. Al efecto sostiene que el método de la Contabilidad es estadístico porque el mecanismo central consiste en cuentas y las cuentas son categorías de clasificación usadas para comprimir y simplificar una masa de transacciones empresarias. La riqueza existe en una



multitud de formas, por tanto se requiere un denominador común, que es el precio en moneda. El objeto de la Contabilidad, en esta concepción es el precio, es decir, el aspecto cuantitativo de la riqueza.

### **TECNICA:**

Los que sostienen esta posición indican que la Contabilidad tiene un sentido eminentemente práctico. Es así que también se la podría denominar ciencia práctica, a diferencia de la teórica, y tiene por fin hacer o producir algo mediante ciertas reglas, métodos u operaciones. Estas operaciones están fundadas en el conocimiento teórico.

Es su estrecha vinculación con la ciencia lo que diferencia a la técnica actual, de la técnica del azar y de la técnica del artesano.

La técnica moderna puede caracterizarse como un sistema de procedimientos determinados con la mayor precisión posible, transmisible y objetivo, con la finalidad de producir ciertos resultados considerados útiles.

La zona gris entre la ciencia y la técnica, y la dificultad de distinguir entre ambas, en algunos casos como el de la CONTABILIDAD, depende del lenguaje y conocimientos comunes a ambas, y de que ambas se influyan (la técnica fomenta a la ciencia y los nuevos conocimientos científicos posibilitan nuevas técnicas).

Los autores partícipes de esta tendencia defienden su posición concluyendo que la Contabilidad no es una ciencia porque no es un saber teórico, sino un conjunto de procedimientos para producir algo. Estos procedimientos se apoyan en ciertas ciencias formales (matemática) y fácticas (economía).

La Contabilidad es una disciplina técnica, manifiestan, consistente en:

1. Un sistema de operaciones: registrar, analizar e interpretar, decidir y controlar;
2. Cierta materia: la información relativa al valor (cuantificación) de los patrimonios;
3. Con vistas a un fin: en función del concepto clave de ganancia (o resultados, en términos más amplios).

### **ARTE**

Según el Comité de Terminología del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos, Contabilidad es el arte de registrar, clasificar y resumir de una manera significativa y en términos monetarios, operaciones y hechos que tienen, por lo menos en parte, un carácter<sup>2</sup> financiero, e interpretar los resultados de dichos hechos y operaciones.

---

<sup>1</sup> LITTLETON, A.C. "Structure of Accounting Theory" American Accounting Association. 1974 (Tenth printing)Pag.8



Agrega, que si se considera a la Contabilidad como ciencia, debería dirigirse (o limitarse) la atención a las clasificaciones ordenadas que se utilizan como armazón de la actividad contable, y al cuerpo de hechos conocidos que en un caso determinado encuadran dentro de dicha armazón.

Estos aspectos de la Contabilidad no pueden ser pasados por alto, pero es más importante poner énfasis en la aptitud y pericia creadora con que el contador utiliza sus conocimientos en la solución de un problema determinado.

Según el diccionario, el arte es ciencia y proporciona a ésta la habilidad y la experiencia del artista. En este sentido la contabilidad es un arte.

Entendemos que la Contabilidad sólo puede ser considerada como arte si se la enmarca dentro de la Teneduría de Libros.

Para muchos autores ciencia y arte funcionan como sinónimos. Llevado esto al ámbito de la Contabilidad podría hablarse del arte de imaginar, de llevar y utilizar sistemas de cuentas que respondan a un objetivo previamente definido, arte contable que es esencialmente un arte de invención pues se trata de crear métodos que responden a objetivos muy diversos.

### **TECNOLOGÍA SOCIAL:**

La tecnología, menciona Klimosvky <sup>3</sup>, es la utilización de la ciencia aplicada a resolver problemas de carácter social o tratar con el funcionamiento de sistemas.

Otro autor, Bunge <sup>4</sup>, sostiene que cuando la ciencia se aplica al mejoramiento del medio natural y artificial, a la invención y manufactura de bienes materiales y culturales, se convierte en tecnología.

Scarano<sup>5</sup> se pregunta, ¿cuál es la esencia de la tecnología? En nuestro estudio, suponemos válido el precepto según el cual la computación es una herramienta para obtener un fin: la información.

“podríamos explicar los modos del producir afirmando que cada modo corresponde a un paradigma. En el modo de desocultar (producir), se muestra la temporalidad del ser”

La noción de desocultar resulta muy importante porque exhibe la indisoluble conexión del ser con la historia, la temporalidad y nos lleva a afirmar que los Sistemas de Información Contable (fundamentados en una tecnología social, la Contabilidad), se ven influenciados por

---

<sup>3</sup> KLIMOVSKY, Gregorio. "Las desventuras del conocimiento científico. Una introducción a la epistemología". A-Z Editores. 1995

<sup>4</sup> BUNGE, Mario. "La Ciencia, su método y su filosofía". Ediciones Siglo Veinte

<sup>5</sup> SCARANO, Eduardo "La concepción Heideggeriana de la Tecnología – Críticas y Consecuencias Epistemológicas", en Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas, UBA, 1996



otra tecnología, que tiene su fuente en la automatización de tareas, y que estas nuevas formas han devenido en la creación de nuevos informes.

A modo de reflexión podemos afirmar que en realidad los autores no se han puesto de acuerdo aún acerca de la naturaleza de la Contabilidad. Entendemos que podemos descartar lo de arte, coincidiendo con el Profesor Arévalo quien razonaba que la ciencia enseña a conocer y el arte a hacer.

Al arte se lo emplea para describir una labor artesanal, de habilidad y destreza, con mucho de intuición.

Quizás, y para concretar el tema podríamos decir que, en una primera instancia, la podríamos considerar una disciplina, a la que aún le falta para alcanzar el rango de ciencia.

### **3. EVOLUCION HISTORICA DE LA CONTABILIDAD ENMARCADA EN SU CONTEXTO HISTORICO, SOCIAL Y ECONOMICO.**

Desde el punto de vista de la evolución histórica hemos seguido en este desarrollo a Montesinos Julves <sup>6</sup> quien considera cuatro grandes períodos en el desarrollo de la Contabilidad:

1. un período empírico: comprende desde la Antigüedad y la Alta Edad Media hasta 1202, fecha del "Liber Abaci" de Leonardo Fibonacci de Pisa.
2. período de génesis y aparición de la Partida Doble: que se inicia con la revitalización del comercio como consecuencia de las Cruzadas, en el siglo XIII y se extiende hasta la publicación de la obra de Pacioli en 1494.
3. período de expansión y consolidación de la Partida Doble, en el que no hay avances técnicos ni científicos de importancia que se extiende hasta la primera mitad del siglo XIX
4. período científico que comienza en el siglo XIX y se extiende hasta nuestros días

#### **A. PERIODO EMPIRICO (Desde la Antigüedad hasta 1202)**

##### CARACTERISTICAS:

- inexistencia de sistemas contables completos, destacándose:
  - a) existencia de preocupaciones contables desde los tiempos más remotos (se encuentran anotaciones contables entre los sumerios, egipcios, griegos y romanos)



b) conexión entre el desarrollo de la contabilidad y las actividades económicas (en la Alta Edad Media se desarrolla una actividad mercantil floreciente que exige el perfeccionamiento gradual de la técnica contable que pasará de la Partida Simple al método de la Partida Doble.

## **B. PERIODO DE GENESIS Y APARICION DE LA PARTIDA DOBLE (1202-1494)**

### CARACTERISTICAS

- desarrollo de la Partida Simple y su posterior transformación en Partida Doble
- crecimiento de la actividad comercial
  - expansión del comercio
  - desarrollo de las operaciones de crédito
  - nacimiento de las sociedades comerciales
- aparición del capitalismo, sistema que introduce el principio de racionalidad en sus operaciones y para ello necesita contar con un sistema de registro que le permita al empresario mantener un contacto permanente con la marcha general del negocio y contar con un mínimo de información sobre los acontecimientos económicos en los que participa y de sus resultados sobre el patrimonio de su explotación.
- confianza en el sistema contable como instrumento para controlar y comprobar la conducta del elemento personal de las empresas (los libros de Contabilidad en Partida Doble, siempre que cumplieran ciertas condiciones de orden jurídico y formal, se consideraban una garantía contra el fraude y el error)
- idea de resultado referida más a operaciones que a períodos (los problemas de valuación de inventarios no revestían importancia)

## **C. PERIODO DE EXPANSION Y CONSOLIDACION DE LA PARTIDA DOBLE (1494-1840).**

### CARACTERISTICAS

- extensión de los Principios de la Partida Doble (se difunde por toda Europa)
- progresivo perfeccionamiento de la misma.
- concepto de resultado periódico y de valuación de inventarios
- etapa prolongada pero no fructífera

---

<sup>6</sup> MONTESINOS JULVE, Vicente. Recopilación de artículos publicados en la Revista TECNICA CONTABLE. España. 1997



De 1494 a 1840 se señala como el período del contismo, las doctrinas contables se ocupan sólo del campo referido a la técnica de las anotaciones en partida doble. Esta escuela limita la Contabilidad al estudio y explicación del funcionamiento de las cuentas.

#### **D. EL PERIODO CIENTIFICO (1840 HASTA NUESTROS DIAS)**

El pensamiento contable de este período puede dividirse atendiendo a las distintas corrientes doctrinales. Consideramos que las más importantes fueron

##### **DOCTRINAS JURIDICOS-PERSONALISTAS**

Desplazan el objeto de la investigación contable de las cuentas y los registros a los derechos y obligaciones inherentes a un patrimonio objeto de administración

##### **DOCTRINAS CONTISTAS Y NEO-CONTISTAS**

El contismo se centra en el funcionamiento de las cuentas y tuvo vigencia poco más allá de 1840.

Su continuación doctrinal fue el neocontismo. Esta doctrina se preocupa por la noción del valor, captada y manifestada a través de las cuentas y de los balances

Hay tres ramas principales

- a) el neocontismo continental con su Teoría de las dos series de cuentas
- b) el neocontismo norteamericano con sus Teorías descriptivas (hasta la década de los 60 en el siglo XX). En general la preocupación se centra en las cuentas y en los balances, en la explotación racional de los mecanismos de registración y en la utilización de los datos contables, como manifestación de un sistema de valores para dirigir adecuadamente la marcha económica de las explotaciones y resolver los conflictos de intereses entre los partícipes .
- c) el neocontismo francés. Los autores ponen énfasis en el valor Dumarchey y René Delaporte entre sus representantes.

Es en este período científico en que se producen los distintos enfoques acerca de la Contabilidad. En lo que suele llamarse el Enfoque Económico, donde a la Contabilidad se la vincula con la Economía, se destacan las siguientes doctrinas

##### **CONTROLISMO**

Fabio Besta (1891) La Contabilidad como ciencia del control económico. Defiende las cuentas que captan los valores de las cosas, bienes o elementos patrimoniales mensurables y sus variaciones, para luego transformarse en controlismo al dirigir la atención de la contabilidad hacia el control de la riqueza haciendal

##### **HACIENDALISMO**



La Contabilidad abarca todos los problemas de la hacienda, incluyendo la investigación de sus órganos y sus funciones. Le concede una importancia superior a la de la Administración. Como reacción aparece la escuela industrialista. (Taylor).

### **ESCUELA DE LA ECONOMIA HACENDAL**

Gino Zappa (1937) define a la Economía Hacendal como la "ciencia que estudia las condiciones de existencia y las manifestaciones de vida de las haciendas" y distingue dentro de ella tres disciplinas: Organización, Técnica Administrativa y Contabilidad, a la que reduce al aspecto del registro (rilevazione).

### **DOCTRINA ALEMANA DE LA ECONOMIA DE LA EMPRESA**

Enfoca las cuestiones contables dentro del marco de la Economía de la Empresa.

Schmalenbach (1930/1940). Su preocupación fundamental se centra en la determinación y análisis de los resultados (dirige su atención a la cuenta de Pérdidas y Ganancias)

Smichdt, otro autor destacado de esta corriente, asigna al balance de ejercicio una doble función:

- a) establecer el valor actual del patrimonio (en base a los costos de reproducción).
- b) determinar el rédito del ejercicio.

### **PATRIMONIALISMO**

Considera a la Contabilidad como la ciencia del patrimonio (Vincenzo Masi - 1927)

Lopes de Sa en Brazil adhiere a esta teoría

### **TEORIA DE LAS CAUSAS ECONOMICAS**

Distingue dos aspectos fundamentales en los fenómenos representados en Contabilidad

1. el origen o financiación (causa)
2. el fin o concreción (efecto) de los hechos contemplados

Y es ya en el siglo XX donde comienzan a aparecer los segmentos o especialidades de lo que hasta el momento se conocía como Contabilidad, que en realidad ahora se la determina como Contabilidad Patrimonial.

## **4. UN NUEVO ENFOQUE DE LA CONTABILIDAD DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA ADMINISTRACION: LA CONTABILIDAD DE COSTOS. LA CONTABILIDAD DE GESTION. LAS NUEVAS HERRAMIENTAS**

En el Siglo XX comienza a hablarse del desarrollo de la contabilidad de costos. El desarrollo industrial y la evolución observada en otras disciplinas, como la Economía y la Ingeniería, impulsaron las investigaciones contables en torno a la problemática de los costos.



Paulatinamente el estudio analítico, que inicialmente se limitaba al cálculo y representación de los costos, se va extendiendo y aparece la Contabilidad de Gestión, orientada a la toma de decisiones y al control de la actividad económica de sus explotaciones.

En Francia, por ejemplo, la doctrina contable en materia de costes gira en torno a los planteamientos del Plan Contable y se inclinan por integrar la Contabilidad dentro de la problemática general de la gestión económica.

En Inglaterra y Estados Unidos, la tendencia era hasta los años sesenta utilizar la figura de los costos relevantes para la toma de decisiones. Luego de los años sesenta y en los momentos actuales se observa un incremento de la atención hacia los aspectos decisionales y una tendencia a la ampliación del campo de la contabilidad de costos, que se convierte en "Contabilidad de Gestión", va más allá del fenómeno del costo ocupándose de problemas tales como presupuestación, planificación y control orientados hacia la toma de decisiones de los elementos responsables de la organización empresarial.

Tratando de acordar en los conceptos, tomamos nuevamente a Littleton que explica la evolución en este sentido. Para el autor, al generalizarse la producción masiva, surgen nuevos tipos de emprendimiento, y con ellos la necesidad de gerenciamiento.

"Estos resultados se logran sólo cuando la actividad gerencial dirige exitosamente hombres y máquinas en las actividades de producción. En el ejercicio de del planeamiento inteligente y el control efectivo, información seria, especialmente la información de costos se torna más necesaria cuando las organizaciones de negocios aumentan su volumen y la competencia se incrementa"<sup>7</sup>

A nuestro entender, el autor está describiendo la aparición de la disciplina denominada Administración. Según su concepción, el objetivo de la Contabilidad supera entonces la emisión de informes financieros, se ocupa de "hacer comprensibles las operaciones empresariales", y los estados constituyen sólo una parte del sistema de información.

La actual etapa histórica nos encuentra ante diversas posturas, que vale la pena enunciar, ya que constituyen el soporte teórico de nuestra investigación, cuyo objeto es el sistema de información empresarial, y no podemos obviar que éste se ve profundamente influenciado (potenciado) por las nuevas herramientas tecnológicas.

La postura de Peter Drucker en este sentido, analiza la nueva realidad administrativa y los requerimientos informáticos que conlleva. Critica duramente a quienes se consideran únicos protagonistas de la revolución informática cuando expresa:

"Es una revolución de los conceptos. No sucede en la tecnología de la información (TI) o en los sistemas de información administrativa (SIA) y no la encabezan los directores de información (DI). Es dirigida por gente que la industria de la información tiende a menospreciar: los contadores"<sup>8</sup>

<sup>7</sup> LITTLETON, A.C.. Op.Cit. Págs 6 y 7

<sup>8</sup> DRUCKER, Peter. "Los desafíos de la Administración del siglo XXI", ed Sudamericana. pág.117



Luego de medio siglo de crecer en el seno de las empresas, la computadora ha modificado las operaciones cotidianas, más que la toma de decisiones en los niveles máximos de decisión. El software más utilizado, tiende a brindar información de bajo nivel de abstracción, y aporta relativamente poco al ámbito de las decisiones estratégicas. Los informáticos culpan de esto a los gerentes, no obstante, la experiencia demuestra que los altos ejecutivos sólo cuentan con buenos informes relativos a la contabilidad de costos, y a su última versión, la administración de la calidad total, ambas fundadas en las tareas operativas.

No obstante, la búsqueda actual del éxito empresario, debe orientarse hacia la creación de valor y riqueza. La necesaria toma de decisiones de riesgo (hacia la innovación y la participación en el mercado) requiere de una nueva contabilidad, que apoye con su información a la administración, surgida en la posguerra, separada y distinta de lo que por entonces se llamaba economía empresaria y hoy se denomina microeconomía.

"lo que se necesitaba no eran más datos, más tecnología, más velocidad, sino definir la información"<sup>9</sup>

Para el autor, resulta necesaria la evolución desde la Contabilidad de Costos hacia una instancia que permita el control de rendimientos, pasando por el control de costos por actividad, el costo del sistema total (de lo general a lo particular), atendiendo a que los nuevos trabajadores (de conocimiento) son el motor de la nueva realidad empresaria, basada en la creación de valor. Es decir, en la nueva administración, el protagonismo lo tienen los servicios y la información debe apuntar a toda la cadena económica (de precios fijados por los costos a los costos fijados por los precios). En este entorno surgen la tercerización, las alianzas y los emprendimientos conjuntos (empresas virtuales).

Señala Druker que la información para la creación de riqueza, debe incluir:

- **Información básica.** Proyecciones del flujo de caja y la liquidez y mediciones regulares.
- **Información sobre la productividad.** Del trabajo manual, del trabajo basado en el conocimiento, y la productividad de los factores totales. "Una empresa que no tenga esta información, no cubre todo su costo a menor que la ganancia informada supere el costo de capital. Hasta entonces, no crea riqueza: la destruye"<sup>10</sup> Para ello, se necesita comparar el propio desempeño con el mejor de la industria (benchmarking)
- **Información sobre la capacidad.** Comparando el propio desempeño y la capacidad de combinar el valor de mercado o el cliente con una aptitud especial del productor o proveedor. Objetivo: innovación

<sup>9</sup> DRUCKER, Peter. Op.Cit. pág. 121

<sup>10</sup> DRUCKER, Peter. Op.Cit. pág.140



- **Identificación de resultados.** Ubicarlos en los mercados, los clientes y los no clientes. Adónde hay tecnología, adónde están las finanzas mundiales. Es ahí adónde están los resultados. "Dentro de una organización sólo hay núcleos generadores de costos. El único núcleo generador de ganancias es un cliente cuyo cheque no ha rebotado"<sup>11</sup>

Para el trabajador del conocimiento y el ejecutivo en general, resulta necesaria la información disponible, que ayude a la toma de decisiones, desde cada unidad de negocio, de manera diferente para diferentes finalidades.

Esta nueva concepción, coincide con la anterior de Littleton en cuanto a los alcances y pone de manifiesto las actuales necesidades de Información que la realidad actual marca como imprescindibles. No obstante, aún no se ha generalizado entre los autores la denominación de Contabilidad. Prueba de ello es que quienes estudian a los Sistemas de Información, aún siguen enunciando a la contabilidad en su función primitiva, más acotada.

Para O'Brien, por ejemplo, los sistemas de información contable son los más antiguos y más ampliamente utilizados en la empresa. Registran e informan las transacciones comerciales y otros eventos económicos, y al efecto menciona:

"Los SIC se basan en el concepto de teneduría de libros, con base en la historia de la organización"<sup>12</sup>.

## **5. UN NUEVO ENFOQUE DE LA CONTABILIDAD DESDE LO SOCIAL: LA CONTABILIDAD SOCIAL**

Es la rama de la Contabilidad ocupada de los fenómenos macroeconómicos (Contabilidad Nacional, Macrocontabilidad, Contabilidad Macroeconómica o Contabilidad Social).

Se pueden distinguir tres períodos en su desarrollo

1. hasta 1930
2. de 1930 al final de la 2da. Guerra Mundial
3. desde esa fecha hasta la actualidad

1. En esta primera fase se perfilan las ideas en torno al proceso de circulación de valores en las economías y aparecen estimaciones de la renta en casi todos los países.

Quesnay al describir el flujo circular de la vida económica en términos cuantitativos hace de su obra uno de los fundamentos históricos de la Contabilidad Social.

2. Segunda fase (1930-1945) La crisis económica y el desarrollo de la teoría económica influida por la obra de Keynes impulsan los estudios y las realizaciones prácticas en torno al tema.

<sup>11</sup> DRUCKER, Peter. Op.Cit. pág. 145

<sup>12</sup> O'BRIEN, James, "Sistemas de Información Gerencial", McGraw Hill, Colombia, 2001



En 1941 Wassily Leontief presenta el modelo cerrado de análisis input-output como un instrumento de medición, predicción y análisis económicos, al que luego en 1953, reformula y el mismo pasa a ser dinámico y abierto.

3. Tercera fase (a partir de 1945). El mayor ímpetu en el desarrollo de la Contabilidad Social se produce a partir del final de la 2da. Guerra Mundial

1945 se reúne en Princeton un subcomité encargado de analizar los problemas relativos a las estadísticas de la renta y a las cuentas nacionales, designado por el Comité de Expertos Estadísticos de las Naciones Unidas.

1947 Se publica el informe de esa reunión en el que se recomendaba que "la estimación de la renta nacional se incluyese dentro de un marco de contabilidad nacional, y definió varias fórmulas de contabilidad para la totalidad del sistema económico y para los principales sistemas del mismo". Junto a este estudio presentó un Memorandum Richard Stone (presidente del Comité) referido a la "definición y medida de la renta nacional y de las macromagnitudes relacionadas con ella". Aún hoy este informe continúa siendo un estudio básico de los conceptos, definiciones y problemas de clasificación.

El marco contable se establece en los desarrollos de Stone sobre la base del pensamiento keynesiano (equilibrio ahorro e inversión), sobre este enfoque se fundamentan los sistemas de cuentas de la O.E.C.E. (hoy O.C.D.E.) y de las Naciones Unidas.

En 1947 Gran Bretaña, Estados Unidos, Australia, Canadá, Irlanda y Holanda ya habían construido y utilizado sistemas de cuentas nacionales completos.

En 1950 la O.E.C.E. publica el "sistema simplificado", y en 1952 el "sistema normalizado", sobre cuya base se construye el sistema de cuentas nacionales de las Naciones Unidas (S.C.N.) en 1953

En 1970 la Oficina Estadística de las Comunidades Europeas saca a luz el nuevo Sistema de Cuentas Económicas Integradas (S.E.C.)

Al mismo tiempo se pone en marcha otra modalidad de contabilidad macroeconómica, la relativa al análisis de los flujos de fondos en la economía de una colectividad. Actualmente la tendencia es integrar los sistemas de cuentas nacionales con la contabilidad de input-output y la de flujo de fondos, que ponga de manifiesto la interdependencia de los sectores y de los distintos fenómenos.

## **6. EL ENFOQUE INTEGRAL DE LA CONTABILIDAD ECONOMICA**

La aparición de la Contabilidad Social exige un replanteo de la concepción metodológica de la Contabilidad, nacida para ocuparse de problemas microeconómicos. El campo de la Contabilidad ya no se puede restringir al campo de las unidades económicas



individuales, ni mucho menos a la empresa, sino que debe contemplar una realidad económica mucho más amplia.

Por otra parte, el desarrollo de la Contabilidad de Gestión, con una finalidad analítica no contemplada por la contabilidad financiera tradicional, obliga a intensificar las investigaciones en torno a los fundamentos de nuestra disciplina.

Existen también ramas de la Contabilidad que deben integrarse en un cuerpo coherente de doctrina. Hay que incluir, por ejemplo, la Contabilidad Pública y de las entidades no lucrativas como una parte de la microcontabilidad.

En la actualidad muchos autores aceptan este enfoque integral de la Contabilidad Económica pudiendo citarse entre otros a Carming, Allais, Powelson y sobre todo a Richard Mattessich.

Uno de los últimos enfoques económicos, se ha dado en la llamada **CONTABILIDAD NO MONETARIA**, aún con un desarrollo muy incipiente

Considerando sólo los ensayos desarrollados con un enfoque económico, es decir los que mantienen la vinculación del objeto de la contabilidad a una realidad económica, se pueden nombrar los estudios de Treful, Sigaut e Ijiri

*Tréful* sostiene que "si la cantidad le es esencial, no lo es de modo indispensable que el género de esta cantidad sea el valor".

*Sigaut* reconoce que se lleva de hecho en muchas ocasiones un control permanente de los inventarios por medio de fichas pero observa que esto no es una verdadera contabilidad que suponga todo un sistema metódico de registro y de control. Resalta la insuficiencia de la contabilidad en valores, al no referirse ni a la clase ni a la cantidad de los artículos comprados, lo que hace necesario un trabajo de registro extra-contable.

*Ijiri*, en la segunda mitad de los años sesenta propone su modelo en el que distingue dos grupos de cuentas

a) Cuentas de Activos (presentes y futuros, positivos y negativos) que funcionan como en el modelo ordinario de partida doble, pero utilizando en cada cuenta el género de cantidad que le es propio (representan magnitudes stock)

b) Cuentas de Actividad: representan magnitudes "flujo". Son similares a las cuentas de resultado, aunque el contenido es más amplio al comprender actividades que no se relacionan directamente con aquellas.

Las cuentas de Activo reciben cargos y abonos en unidades homogéneas, no así las de actividad. Los principales estados contables son el Balance que recoge los saldos de las cuentas de activo, al comienzo y al final del ejercicio, y el estado Activo-Actividad recoge los saldos iniciales, la actividad total y los saldos finales



El modelo de Ijiri no proporciona estados valorados de Situación y de Resultados, que pueden obtenerse a través de un conjunto de precios aplicado a las unidades físicas.

## 7. CAMBIOS SOCIALES, POLÍTICOS Y ECONÓMICOS

Nuestra intención al seguir un hilo conductor histórico, no busca ser un modo de exponer en forma cronológica la evolución de la contabilidad, sino un camino para comprenderla.

No existen cambios aislados e independientes, no pueden explicarse fenómenos si no se realizan análisis integradores. Lo social, lo político, lo económico, define un contexto donde la contabilidad se desarrolla y en el cual busca dar soluciones. Estos cambios no ocurren todos juntos sino que van sucediéndose unos a otros. Peter Druker (1993) propone la siguiente división que conforma lo que él denomina "La transformación"<sup>13</sup>:

1) Siglo XIII: caracterizado por ser *la ciudad* el centro del mundo europeo. Nacen los gremios como nuevos grupos sociales dominantes, se presenta un renacer del comercio entre grandes distancias, y una arquitectura eminentemente urbana (burguesa). Surgen también universidades urbanas (Bolonia, Sorbona, Oxford, Cambridge)

2) Siglo XV, dos siglos más tarde dos acontecimientos, el surgimiento de la prensa de tipo móvil inventada por Gutemberg (1455) y la Reforma protestante de Lutero (1517) convergen en el florecimiento del Renacimiento (1470-1500) siendo Florencia y Venecia las mejores representantes del mismo. Este período está marcado por un redescubrimiento de la antigüedad, el descubrimiento de América, y el nacimiento de la investigación científica.

3) Siglo XVIII: Período en el que Watt perfecciona la máquina a vapor, en el que Adam Smith escribe "La riqueza de las naciones"<sup>14</sup>, donde se gesta la Revolución Industrial y se da el auge del capitalismo como sistema económico dominante. A nivel educativo se crea la Universidad Moderna y se instala la escolaridad universal.

4) Siglo XX: la aparición del ordenador, marca un antes y un después en relación con el dominio de la información. También en esta época surge Japón, país no occidental, como gran potencia económica. Surge "el saber" o "el conocimiento" como característica relevante en la sociedad. Se define lo que algunos denominan sociedad post-capitalista, donde el recurso primario es el saber, es una sociedad de organizaciones y en donde en el sistema político

---

<sup>13</sup> Los siglos expuestos, son justamente aquellos donde se experimentaron determinadas transformaciones: "En el espacio de unas cuantas décadas, la sociedad se reestructura a sí misma; cambia su visión del mundo, sus valores básicos, su estructura política y social, sus artes y sus instituciones clave." Druker, Peter. La sociedad Poscapitalista. Buenos Aires: Editorial Sudamericana SA, 1993

<sup>14</sup> Título original: Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones.



compiten y coexisten las estructuras transnacionales y regionales del Estado-Nación, además de las locales.

Sin ninguna duda, la Modernidad y el período actual, resultan los más significativos al intentar relacionar la evolución de la contabilidad con lo que aconteció en las esferas políticas, económicas y sociales.

Puede observarse que en la primera etapa lo que ocurre es una preparación para lo que vendrá luego: la renta feudal se distribuye por los señores fuera del campo, ciudades y burguesía crecen a raíz de la demanda de productos artesanales. El florecimiento del comercio en la plenitud de la Edad Media demandará mejorar la técnica contable: comienza a crecer el interés en la obtención de información sobre la marcha de los negocios.

En el período siguiente, nos encontramos con el surgimiento del mundo moderno y con lo que podríamos denominar formalización de la contabilidad. Los momentos de génesis y aparición de la partida doble, así como su consolidación y expansión ocurren en éste período: "Es en este período de la historia en el que Luca Pacioli escribe sus obras y hace, en la que es objeto de este trabajo, varias referencias a la religión. La razón de ello es, a no dudarlo, que la mezcla de paganismo y cristianismo del Renacimiento Italiano no sólo se refleja en el arte y en la ciencia, sino que también va cambiando el concepto, en general, que se tenía del comercio." Girosi (1995)

Humanismo y renacimiento, la nueva ciencia, la reforma protestante y la contrarreforma católica, la revolución francesa y la revolución industrial, conforman un nuevo orden social, político y económico. En lo político se conformará el estado moderno, en lo económico aparece la economía capitalista.

Las primeras manifestaciones de la ciencia experimental moderna coinciden con el protagonismo de la burguesía comercial europea que estará centrado en la expansión marítima y los intercambios internacionales. Las luchas por el dominio de los mares y de las rutas comerciales serán distintivas del período.

A finales del siglo XVI surgirá la Banca, institución encargada de receptor el capital excedente del comercio urbano y de la sustracción de metales preciosos de las colonias, conjuntamente con la financiación y el otorgamiento de créditos.

Por último en el orden social, surge el modo de producción capitalista, el poderío del burgués, la ideología liberal, la libertad de los mercados, el auge de la empresa privada, la práctica de una ciencia nueva, la ciencia puesta al servicio del desarrollo económico, el avance de los derechos civiles, la consolidación de las libertades, y la encarnación de la racionalidad en todas las esferas.



En este contexto particular, un instrumento se revelará indispensable en la construcción de la nueva cosmovisión: el cálculo racional; y, junto a él la aparición y posterior expansión de la técnica contable por partida doble. Se inaugura así, un universo nuevo, infinito: La lógica de "la razón y el dinero" Sabato (2005) impregna la geografía. La idea de progreso se instala como valor supremo<sup>15</sup>

Un legado del mundo moderno a la actualidad, es el lugar de privilegio que ocupa el conocimiento científico, éste goza de determinadas características, que lo colocan en el vértice de los saberes.

Este punto es congruente con el surgimiento de todas las corrientes doctrinales que se agruparon anteriormente, bajo la denominación de "período científico". Y también es coincidente con la "especialización disciplinaria"<sup>16</sup> vivida que explica la forma particular que cada corriente va tomando, económica, matemática, sociológica, etc., y que continúa al interior de cada una, por ejemplo la económica pondrá énfasis en los costos, en la gestión, en el patrimonio, según sea el área en que profundice o centre sus análisis.

Por último, puede resaltarse que el período actual caracterizado por la irrupción de la informática, de las comunicaciones, de la globalización, plantea nuevas preguntas que intentan ser respondidas por las distintas teorías. El presente trabajo surge dentro de este contexto y marco teórico. Se estima imprescindible el conocimiento de ambos para la búsqueda de posibles respuestas a las preguntas que en el mismo se formulan.

## REFLEXIONES

En esta ponencia hemos recopilado copiosos antecedentes relativos a nuestra investigación, atendiendo al objetivo de la misma

- Los cambios ocurridos en el campo social, político y económico, a lo largo de la historia de la humanidad no sólo acompañaron a la Contabilidad en su evolución, sino que constituyeron el motor generador de esos cambios.
- Enfoques de la Contabilidad desde la Administración, desde lo Social y desde lo Económico, aportan nuevos conocimientos, ampliando el escenario de la información contable.

---

<sup>15</sup> Basado en la ponencia "La importancia de clarificar situaciones desde diferentes perspectivas teóricas" presentado por Aquel, Sandra y Cicerchia, Lucia en el "XIII Encuentro de Cátedras de Ciencias Sociales y Humanísticas para las Ciencias Económicas", San Salvador de Jujuy, 8 y 9 de Junio de 2006.

<sup>16</sup> "El siglo XVIII fue el siglo del disciplinamiento de los saberes, es decir, la organización interna de cada uno de ellos como una disciplina que tiene, en su campo de pertenencia, a la vez criterios de selección que permiten desechar el falso saber, el no saber, formas de normalización y de homogeneización de los contenidos, formas de jerarquización y, por último, una organización interna de centralización de esos saberes en torno de una especie de axiomatización de hecho. Foulcault (2001: 169-170)



- En el campo del conocimiento contable, las corrientes doctrinales y sus teorías han surgido con el propósito de brindar respuestas a los distintos interrogantes.
- El fenómeno de la Globalización y el avance de las comunicaciones, plantean nuevos interrogantes, verdaderos retos para las líneas de investigación.
- Las nuevas herramientas informáticas permiten la evolución de las tecnologías sociales, favoreciendo la toma de decisiones estratégicas.

## **BIBLIOGRAFÍA**

BENGOECHEA, Sonia. "El Mundo Moderno". Rosario: Homo Sapiens, 1994.

BUNGE, Mario. "La Ciencia, su método y su filosofía". Ediciones Siglo Veinte

COMTE, Augusto. "Discurso sobre el espíritu positivo". Buenos Aires: Aguilar, 1982.

DRUKER, Peter. "La sociedad Poscapitalista". Buenos Aires: Editorial Sudamericana SA, 1993

DRUCKER, Peter. "Los desafíos de la Administración del siglo XXI", Ed. Sudamericana

FOUCAULT, Michel. "Defender la sociedad". Curso en el Collège de France (1975-1976), Buenos Aires, Fondo de Cultura económica, 2001

GIROSI, Arístides. Prefacio de Luca Pacioli, Tractatus XI, de Computis et scripturis. Traducción al español de la versión en italiano moderno que, de la obra de Fra Luca Pacioli, realizó Carlo ANTINORI. Buenos Aires: Ediciones UADE, 1995

KLIMOVSKY, Gregorio. "Las desventuras del conocimiento científico. Una introducción a la epistemología". A-Z Editores. 1995

LITTLETON, A.C. "Structure of Accounting Theory" American Accounting Association. 1974 (Tenth printing) Pag.8

MONTESINOS JULVE, Vicente. Recopilación de artículos publicados en la Revista TECNICA CONTABLE. España. 1997

O'BRIEN, James, "Sistemas de Información Gerencial", McGraw Hill, Colombia, 2001

SÁBATO. Ernesto. "Hombres y Engranajes", Buenos Aires: Seix Barral, 2006.

SCARANO, Eduardo "La concepción Heideggeriana de la Tecnología – Críticas y Consecuencias Epistemológicas", en Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas, UBA, 1996

---