

# EL MÉTODO CIENTÍFICO EN EL ESTUDIO DE LA EVOLUCIÓN DEL PENSAMIENTO CONTABLE. (1984)<sup>i</sup>

JACK ALBERTO ARAUJO ENSUNCHO

Profesor investigador de la Universidad de Antioquia

Las ideas son el reflejo en la mente de la realidad exterior.  
No siempre el hombre dice lo que siente o piensa.  
Lo puede decir a sabiendas de que no es así.  
No siempre el hombre hace lo que piensa y lo hace a sabiendas de que debió hacer otra cosa o bien que sentía otra cosa.  
El hombre piensa como vive y no vive como piensa.  
El ser social determina la conciencia social del hombre.  
La práctica determina las ideas.

Por lo tanto, cuando se estudia la historia es menester establecer las condiciones materiales en que los hombres se movían para así determinar su conciencia social, ya que los hechos en sí mismo igual que sus ideas no son la realidad misma, sino el reflejo de ésta. Por eso también, el método de hacer explícito lo que está implícito en una práctica no siempre determina la manera de pensar de la gente, ya que ésta puede hacer las cosas de manera diferente de como las piensa.

## LA DIALÉCTICA: BASE DEL MÉTODO HISTÓRICO.

Son más importantes las razones que motivan los hechos, que los hechos mismos.

En el estudio histórico de Bolívar no interesa mucho que hubiera participado en tantas batallas, que hubiera ganado tantas y perdido tantas otras, sino su pensamiento. Esto cuenta más que sus propios hechos. Por cuanto su pensamiento motivaba los hechos: y éstos son una consecuencia de aquellos.

Lo que más debe interesarnos es que nos cuenten las causas. Se llega a tergiversar tanto la historia en ese sentido que se confunden los hechos en sí con las causas. Una causa para la liberación de España no fue el florero de Llorente. Esto fue la gota que derramó el vaso. De no haber sido el florero de Llorente, habría sido cualquier otro hecho el que hubiere suscitado la misma efervescencia y motivado al pueblo a asumir las riendas de su propio destino. En consecuencia, de lo que hay que hablar es de lo que llevó al pueblo a esa actitud de rebeldía.

Estudiar el pensamiento de la gente es explicar cómo conciben las cosas, el mundo real en el cual se mueven, el cual los condiciona y los lleva a actuar de una manera determinada.

Por lo tanto, cuando se habla del pensamiento las ideas contables dominantes en un momento determinado tenemos que dar cuenta de las condiciones materiales en las que se movían los contadores de esa época.

La gente no piensa de una manera simplemente por pensar o porque en aquella época fueran superdotados. Hay quienes piensan que los hombres ilustres y los grandes pensadores se dan de vez en cuando, cada cien años. Son conclusiones mecanicistas. No. Los grandes pensadores se dan en épocas de revolución, en épocas de cambios significativos. Cuando el mundo cambia, cambian las ideas en torno a él y a los hombres que les toca vivir esos períodos de cambios tienen que construir nuevas ideas que desplazan las viejas y crean una nueva situación histórica del pensamiento que empieza a regir de allí en adelante. Esa es la

razón por la cual se les recuerda luego como grandes pensadores. Posteriormente viene un periodo de estabilidad.

El reconocimiento fue un periodo de grandes cambios. Es decir, cuando el mundo económico, político, y social de los distintos países logró significativos desarrollos se dieron nuevas concepciones que revelaron y explicaron la nueva situación. Ese periodo se debe al cambio de modo de producción: del feudal al capitalista. Es decir, cuando el capitalismo empezó a surgir y a dejar atrás al feudalismo y sus viejas formas de relaciones sociales, y de producción, los hombres empezaron a interpretar esos cambios y a dar cuenta de ellos.

La anterior concepción es el fundamento sobre el cual pienso establecer cuáles han sido las diferentes maneras de pensar de los contadores durante los diferentes períodos históricos y no como lo hace Hendricksen en una forma anecdótica, descriptiva, narrativa y mecanicista.

#### HENDRICKSEN: O LA ANTICIENCIA

El dice, por ejemplo:<sup>(\*)</sup> que va a hablar de la evolución del pensamiento contable a partir de la edad media sobre la base de la contabilidad por partida doble, ya que antes de la partida doble no era contabilidad, pues esta se llevaba por partida simple. Es un error decir que antes de la partida doble no se hace un estudio por cuanto no contribuyó en nada a la teoría de la contabilidad; que sólo la partida doble empieza a ofrecer los primeros elementos en materia contable.

¿A qué se debe lo anterior? A una falta de método científico para comprender el cambio en las cosas. No es posible que uno empiece a dar cuenta de un objeto a partir de un momento determinado y

desconocer sus antecedentes. Para que la partida simple se convierta en partida doble, es decir, para que la contabilidad sufriera ese cambio debieron ocurrir tantas cosas de su interés de las cuales uno debe ocuparse y conocer. Y no decir, simplemente: “es sobre la base de la partida doble que voy a iniciar el estudio del pensamiento contable”. Es una forma de desconocer consciente o inconscientemente los antecedentes de algo. Es consciente en la medida que asegura que eso existe pero no tiene importancia. Inconsciente por cuanto no tiene la forma de establecer las dimensiones de esa importancia.

Como vemos, al leer sobre la evolución del pensamiento contable vamos a encontrar muchas interpretaciones dadas por los historiadores en esta materia, dependiendo de la concepción que cada uno tenga de la contabilidad. Yo sostengo que la contabilidad no es sólo partida doble y por tanto ésta no le es esencial. Lo será para uno de sus mensajes: el financiero, no para el resto de los mensajes que la contabilidad puede producir. En consecuencia, tengo que ir más allá en busca de lo esencial. Pero como para Hendricksen lo esencial en contabilidad es la partida doble, busca su origen sobre la base del surgimiento de esta.

Estas dos concepciones tan distintas es lo que nos lleva a escudriñar en puntos diferentes en el tiempo en el tiempo el significado y la importancia del origen y desarrollo de la contabilidad.

## LÓGICA DEDUCCIÓN HISTÓRICA

Por todo lo anterior, mi punto de partida es tratar de localizar la contabilidad en la época primitiva. Si la contabilidad es un sistema informativo y de comunicación, no podía surgir bajo una forma ya elaborada de partida doble. No podía aparecer repentinamente. Eso sería tanto como decir que el hombre surgió de pronto con la estructura que tiene. Es imposible. El hombre no pudo llegar a ser tal como es repentinamente, de la noche a la mañana, ni mucho menos como consecuencia de un simple soplo mágico. La estructura anatómica y psicológica del hombre antes era más simple. Para llegar a comprender las formas más complejas de la materia debemos comprender primero sus formas más simples, eso es pensar dialécticamente. Desde luego que no se propone buscar en un espacio no ocupado por la contabilidad, es decir cuando esta no existía, si no localizarla en su forma más simple. El hombre empieza a ser hombre cuando comienza a pensar, antes no era hombre. Que existe un punto tan lejano con tanta neblina que no permita visualizar con precisión el momento en que dejó de ser irracional para convertirse en un ser racional, es aceptable pero hay otros momentos menos lejanos, más próximos a nosotros que tratan de arrojar claridad sobre el verdadero origen del hombre y que pueden servirnos como punto de partida en nuestro estudio y no por ello no podemos teorizar en torno al hombre y sus orígenes.

Lo mismo que con el hombre ocurre con la contabilidad. A la contabilidad hay que tratar de localizarla en el tiempo en un

momento en que ya tiene una cierta forma, aún cuando muy sencilla pero que a partir de allí se visualice una cierta evolución. No hacer esto es aceptar teorías en antropología de que al hombre hay que estudiarlo tal como es hoy y no buscarlo en sus antecedentes más remotos, por cuanto sólo el hombre de hoy es el que piensa organizadamente, sistemáticamente, es el científico. O sea que cuando el hombre no era científico no era hombre. No. Por más simples que fueran las ideas de los hombres, incluso cuando si siquiera tenía formas de expresarlas, aún cuando ya las concebía, hay que buscar al hombre en esas circunstancias y su estudio es un estudio científico. El hecho que la contabilidad la tratemos de localizar en la etapa primitiva, cuando apenas podía ofrecer un mensaje rudimentario, y aún cuando la contabilidad no sea una ciencia, no quiere decir que no podamos abordar el estudio de ella en forma científica, así como el antropólogo estudia científicamente al hombre no científico.

Estas primeras evidencias sobre la existencia de la contabilidad en el modo de producción primitivo ya como un sistema informativo y de comunicación me fueron reportadas en las lecturas del libro del profesor mejicano Federico Herzt Manero: "origen y evolución de la Contabilidad". En este libro viene la publicación de una fotografía que muestra una piedra esculpida de aproximadamente seis mil años antes de nuestra era en la cual se mostraba una serie de símbolos o jeroglíficos. Algunos de estos jeroglíficos corresponden en nuestro alfabeto a números que fueron interpretados por los arqueólogos como un tipo de mensaje. Estos hombres primitivos con ello daban cuenta de su actividad económica. Dado

que no tenemos otras evidencias, debemos apoyarnos en ésta para afirmar que el hombre primitivo hace seis mil años antes de nuestra era ya era capaz de transmitir un mensaje relativo a su actividad económica.

Sería muy difícil ir más allá por cuanto ni los mismos arqueólogos tienen otros tipos de evidencias. Por ejemplo, es muy difícil tratar de encontrar un mensaje cuando el hombre no sabía leer ni escribir, ni mucho menos hablar. El hombre como ser racional (homo sapiens) tiene su aparición sobre la superficie de la tierra en aproximadamente un millón quinientos mil años. El ser racional más antiguo que se haya encontrado data de unos quinientos mil años atrás, es el hombre de Pekin. Este hombre ya utilizaba algunos utensilios, comía alimentos cocidos, esto es, ya conocía y utilizaba el fuego. Otros fósiles encontrados como el del hombre de Java y el de cromagnon son de más temprana edad. Pero no obstante todo este tiempo de existencia, el hombre solo sabe hablar desde hace aproximadamente unos diez mil años. Esto parece fantasía pero así es. Sólo inventa un alfabeto, un lenguaje articulado para esta época. Antes tenía que grabar en la piedra o hacer dibujos para poder comunicarse. Las primeras formas de representación del hombre fueron de tipo pictóricas. Sin un lenguaje escrito es imposible localizar a la contabilidad en el tiempo. Más allá de ese punto serían formas contables tan indetectables como el intentar hoy en día identificar la presencia del hombre más allá de un millón quinientos mil años.

Sólo cuando el hombre se convierte en sedentario, cuando trata de producir, pescar, cultivar la tierra, criar y domesticar animales, desarrolla una

actividad económica y deja por tanto de ser nómada para localizarse en un punto fijo, es cuando surge para él la necesidad de una información alrededor de su actividad. Entonces, no está lejana esa piedra de hace seis mil años atrás, respecto de este tipo de actividad sedentaria del hombre.

En la piedra a que he venido haciendo referencia yo veo claramente la presencia de la contabilidad. Para mí es contabilidad por cuanto esta no es el papel, ni los libros, sino la relación existente entre sus cuatro elementos: el comunicador, el mensaje, los medios y los usuarios. Cuando estén esos cuatro elementos presentes hay un mensaje, hay una información, hay contabilidad. El comunicador primitivo grabó en el único medio que tenía: la piedra. El hombre de hoy cuenta con muchos medios pero estos son limitados respecto de los medios con los cuales contará dentro de mil años. Por lo tanto, el hombre de los próximos mil años va a decir: no me explico cómo se movía el hombre en 1983 con tantas limitaciones, que demoraba tres días para llegar a la luna cuando ahora llegamos en minutos a Venos, a Marte o a cualquier otra galaxia; cuando atravesamos el espacio a la velocidad de la luz.

Para nosotros el hombre primitivo contaba con medios demasiado lentos, muy limitados: la piedra. De todas maneras hizo uso de un medio. Quien grabó en esa piedra se constituyó en un comunicador de un mensaje que representó a través de formas jeroglíficas o pictóricas mostrando una actividad determinada de caza o pesca. Los usuarios de ese mensaje pudieron ser él mismo o su comunidad o bien las postrimerías como es el caso de quienes

nos ocupamos hoy del estudio teórico de la contabilidad y que nos ha dado base para elaborar nuevas teorías en torno a la contabilidad. Esa piedra me confirma que la contabilidad es universal en el tiempo, o sea que ha servido como sistema de comunicación del hombre a través de todos los modos de producción que han existido desde el primitivo al socialista. Yo veo en eso contabilidad a diferencia de Hendricksen a quien a pesar de que le pongamos veinte lentes especiales no verá jamás nada de contabilidad en eso, ya que no se trata de usar los sentidos únicamente, sino también la razón.

#### LA CONTABILIDAD EN EL ESCLAVISMO

En la edad antigua ya existía un medio de producción esclavista, cuando el hombre conoce la propiedad privada, cuando empieza a explotar a los demás hombres, es decir, a apropiarse de su trabajo, la contabilidad también tiene presencia.

En el modo de producción primitivo el hombre utiliza unos instrumentos demasiado rudimentarios, razón por la cual la fuerza de trabajo humana viva era determinante en su trabajo productivo. Por otra parte, las relaciones sociales de producción estaban dadas en el sentido de que el producto de su trabajo pertenecía a toda la comunidad, se distribuía equitativamente entre todos los miembros de la tribu.

En el modo de producción esclavista el hombre ya utiliza el arado, la rueda, los diques, las poleas, el molino como instrumento de trabajo. No obstante, la fuerza de trabajo humana sigue siendo,

significativa en la producción, pero nos encontramos frente a un hecho ya diferente, cual es: la propiedad privada de las fuerzas productivas, tanto de los instrumentos como de la fuerza de trabajo misma. El señor esclavista era incluso dueño de la vida de sus esclavos y podía disponer de ella a su antojo. Además, las relaciones de producción estaban dadas en el sentido de que todo el producto del trabajo le pertenecía a los señores esclavistas. Este modo de producción alcanzó su máxima expresión bajo el Imperio Romano que fue un imperio fundamentalmente esclavista.

Todo esto incide en el pensamiento de los contadores de esa época, así como influye en otros tipos de pensadores. Surgen las primeras ideas tendientes a justificar todo ese estado de cosas y hacerles creer a los esclavos que ellos habían nacido esclavos para toda la vida y sin ningún tipo de derechos y que los reyes eran los únicos que tenían toda clase de derechos. Con esas ideas lograron dominar durante mucho tiempo. Surgen ideas de tipo filosóficas, económicas, políticas y en contabilidad también. Los contadores, por ejemplo, conciben la presentación de informes que dan cuenta de las riquezas y justifican la propiedad privada, los bienes que le pertenecen al esclavista. Por ello, se dan casos en que en los informes contables se hable de que un señor esclavista poseía tantas cabezas de esclavos como hoy hablar de tantas cabezas de ganado, como parte de la propiedad privada del esclavista.

Observen ustedes que esas circunstancias conllevan a tener una concepción determinada. Hoy nos parece absurdo que el burgués pueda contar con una información relativa a cuantos obreros

están vinculados a su empresa. Hoy ya no se les llama esclavos, sino obreros. Claro que la contabilidad puede dar cuenta de cuanto es y cómo se utiliza la fuerza de trabajo humana en la empresa, y no solo de los instrumentos de trabajo. Se puede informar si la están utilizando al máximo o en que grado es utilizada. Hay una diferencia entre la fuerza de trabajo del esclavo y la del obrero: es que la vida de este no le pertenece al burgués.

En ese entonces la información consistía en simples listados de los distintos tipos de recursos que poseían los esclavistas o el imperio, tales como la tierra, los diques, los castillos, las mercancías, los artefactos de guerra, carruajes, caballos, etc. Sin hablar de monedas por cuanto no existía la moneda como medio de cambio generalizado. Era la forma de producir un mensaje acorde con la circunstancia. Allí no había ni idea de la partida doble pero eso era contabilidad, así Hendricksen lo niegue veinte veces. Negar la realidad no quiere decir que esta no exista. La contabilidad no solo es partida doble sino también por partida simple, partida triple y enésima. Lo importante es que el mensaje sea pertinente para el usuario. En ese sentido la contabilidad es universal, es decir, se adapta a las condiciones, a las circunstancias y acorde con ella produce el mensaje que el usuario necesite. Así es capaz de producir un mensaje para una tienda, para un almacén, una mediana fábrica o una gran empresa nacional o multinacional en un país o en cualquier país de América, Europa, África, Asia, etc. Así también si tiene unos determinados medios los utiliza. Si cuenta con unos medios sofisticados es capaz de utilizarlos. Con esto quiero decir que es capaz de adaptarse a todas las

circunstancias impuestas por un modo de producción determinado.

La comprensión de esto es básica para entender que eso era contabilidad, una contabilidad primitiva o esclavista. Así como el hombre primitivo evolucionó pero en esencia siguió siendo hombre, así la contabilidad primitiva evolucionó pero en esencia siguió siendo contabilidad, aún cuando su contenido no fuera en un principio científico. Igual se puede afirmar de la contabilidad de la época romana, así fuera por partida simple.

## LA CONTABILIDAD EN EL FEUDALISMO

Viene luego un nuevo auge en el modo de producción. Se trata del modo de producción feudal. Cambian las relaciones sociales de producción, ya que el producto del trabajo empieza a repartirse: una partecita para los siervos y el resto para los señores feudales. Estas relaciones eran más o menos así: una, consistía en que el siervo trabajaba dieciocho horas diarias y el producto se repartía: un noventa y cinco por ciento para el señor feudal y un mísero cinco por ciento para los siervos; otra forma era: el siervo trabajaba cuatro o cinco días a la semana y los otros dos días lo hacía en una parcelita que le prestaban durante un tiempo para que realizara su cosecha y el producto de esa cosecha le pertenecía al siervo. Cuando eso no existía la moneda como medio de cambio y por tanto el pago del trabajo no se hacía en dinero sino en especie. Quienes no se dedicaron al trabajo en la tierra se dedicaron a la producción artesanal, lo cual fue constituyendo las bases para un nuevo y

ulterior modo de producción: el capitalista, ya que esto fue dando base a una nueva forma en la producción de bienes y procurando su intercambio con los productos del campo. Este intercambio fue cada vez mayor.

En el mensaje que la contabilidad produce para esta época en aproximadamente año 1.100 en adelante, incluía información relacionada con la cantidad de tierra de los señores feudales y el producto de ella: cebada, trigo, algodón, etc. No informa a los esclavos y siervos como parte integrante de los recursos de que disponen los señores feudales para la producción. Dado que no existía una separación muy clara entre las actividades económicas del feudal y sus actividades personales, la contabilidad informaba también sobre estas. En algunos casos revelaba las pertenencias de uso personal tales como vestidos y atuendos. También se dio el caso de informar sobre el nacimiento de los hijos y familiares.

Algo importante de comentar es que en este momento ya no se escribía en la piedra, ni en el cuero de los animales o en el papiro, como lo hacían en la época de los romanos, sino que se escribía en papel, el cual dio lugar a los libros de contabilidad que no eran más que el papel legajado. Esto era un medio más ágil. No obstante, el mensaje tenía dificultad para su difusión. Era imposible multicopiar un mensaje, razón por la cual el mensaje contable seguía siendo privado, de uso exclusivo del comerciante o del señor feudal. Los medios de entonces eran muy limitados. Hoy, por ejemplo, se puede reproducir un mensaje en cien, mil, cien mil ejemplares, como se logra al publicarlo en un diario de circulación nacional. Para esa época era imposible

sacar múltiples copias de un documento grabado en un pergamino, en el cuero de un animal o en una hoja de papel. Era una labor muy dispendiosa. Esto llevó a la idea de que el mensaje era privativo del comerciante. Pero no es cierto que por su naturaleza lo sea así, solo las limitaciones en los medios de comunicación propiciaron estas circunstancias.

Con el aumento de la producción de tierra y artesanal, el comercio empieza a tomar un auge considerable, a diferencia de lo que ocurría en el feudalismo que es una producción de autoconsumo, ya que la producción es tan escasa que no permite el intercambio del producto y por tanto el comercio no tiene lugar significativamente. El trueque es la base del intercambio. El dinero no se necesitaba.

## LA CONTABILIDAD EN EL CAPITALISMO MERCANTILISTA

El aumento de la población en demanda de productos fue exigiendo la vinculación de un mayor número personas a la producción y por tanto esta fue en aumento cada vez. El surgimiento de nuevos mercados fue exigiendo una mayor producción. Al surgir las necesidades se crean las formas de satisfacerlas. La necesidad crea el ingenio. Si la necesidad era de mayores productos esta se tenía que satisfacer con una mayor producción, la cual a su vez exigía o una mayor cantidad de fuerza de trabajo o un incremento en los instrumentos de trabajo mejor concebidos. Esto va creando nuevas condiciones en la producción.

El trabajo artesanal que no requiere de la tierra para producir si reclama la presencia de una serie de instrumentos que a su vez sólo son adquiribles mediante unos recursos que hoy denominamos capital y del pago de los trabajadores y de la materia prima que estos transforman. Esto propicia la creación de una clase capitalista en contraposición de una clase terrateniente o feudal, la clase feudal era la clase dominante; era la clase que gobernaba; los artesanos no tenían poder económico, ni poder político, pero poco a poco fueron teniendo presencia en la vida económica y política. Así tiene lugar en la historia las primeras formas capitalistas de producción, la cual se manifiesta a través del comercio.

El comercio se va acrecentando poco a poco y se localiza fundamentalmente en Italia. Estoy ubicado en los años 1.300. El comercio se hace entre el medio oriente y Europa Occidental. Varios países se pelean la dominación de este mercado, entre ellos España. Se crean conflictos con el Medio Oriente y la búsqueda de nuevos mercados da al traste con el descubrimiento de América. Con ello se amplía el comercio, lo cual a su vez va determinando nuevas exigencias a la contabilidad.

Hablemos de aquellas formas particulares del desenvolvimiento del comercio que constituyen problema para la contabilidad. La constitución de la empresa, o sea el llevar y traer mercancías de un puerto a otro. Esa empresa podía demorar uno, dos o tres meses y eran en principio de un solo comerciante. Después, cuando la empresa fue creciendo el comerciante solo ya no podía financiarla y debía ser financiado por

parte de otras personas. Pero hay un impase para este financiamiento: el agio era prohibido por la iglesia y no aceptaba este tipo de financiamiento. Eso obligó a los comerciantes a asociarse. De ahí surge la sociedad como forma de financiamiento de las empresas. La primera forma de sociedad es la sociedad comandita.

El segundo factor determinante en el desarrollo de la contabilidad, lo constituye entonces el surgimiento de la sociedad.

¿Porque la sociedad constituye problema para la contabilidad? Muy sencillo. En un principio la empresa, de una sola persona tenía su contabilidad; luego cuando surgió la sociedad comandita se planteó el siguiente interrogante: ¿A quién hay ahora que llevarle la contabilidad? ¿A la empresa? ¿Al socio D o al socio B? ¿Es una sola contabilidad para todos?

Antes la contabilidad era por el sistema de partida simple o sea, por el sistema de listados de los recursos, lo que era suficiente para informar al comerciante respecto de su patrimonio, ya que los bienes (A) eran iguales a su patrimonio o capital (C) ( $A=C$ ). Pero cuando se asocian los señores D y B y forman la sociedad X, ya no se le puede informar con un simple listado, porque una parte de los bienes son del señor D y otra parte del señor B, de tal manera que los bienes que llamamos activos (A) deben ahora hacerse igual a (C), pero donde C es igual a  $(D + B)$ . Adoptan la forma:  $A= (D + B)$ .

Posteriormente, cuando la sociedad fue financiada por recursos externos, es decir, distinto del de los socios, los activos (A) ya no eran únicamente igual al capital

(C), o sea (D +B), sino que una parte era financiada por los socios y la otra la constituían los pasivos (P) y en consecuencia surge la partida doble. Es decir, el hecho de hacer igual el total de recursos de la empresa a sus fuentes de financiamiento. Eso es la partida doble; el equilibrio existente entre los recursos de una empresa y su fuente de financiamiento.

Antes no era necesario informar de quien eran los bienes, porque se entendía que eran del comerciante solo, ya que él no se los debía a nadie y un simple listado de los mismos era suficiente para ilustrarlo sobre sus pertenencias. Pero cuando el se asocia, si hay necesidad de decir de quienes son los bienes. Cuántos son suyos, cuántos de sus socios, y cuántos son los pasivos, es decir, de los demás. Esto constituye la partida doble, que se expresa matemáticamente así:  $A = P + C$ .

Como vemos, los contadores resuelven el problema de la sociedad a través del principio de entidad, el cual da lugar a la partida doble.

Obsérvese que ahí no surge la contabilidad. Lo que ésta sufre es una adaptación, es un cambio cuantitativo, no cualitativo. La contabilidad no deja de ser contabilidad, ni aparece como fenómeno nuevo, lo que hace es adaptarse a las nuevas circunstancias económicas. Allí lo que empieza es a comunicar un mensaje diferente, porque hay un modo de producción distinto. El modo de producción capitalista le exige un nuevo tipo de mensaje a la contabilidad y ese mensaje debe darlo sobre la base de la partida doble.

No entender lo anterior así es incurrir en el error de Hendricksen de creer que no se debe hablar de la teoría de la contabilidad antes de la aparición de la partida doble por cuanto eso

no era contabilidad ni mucho menos podría existir una teoría sobre ella. Eso es una concepción equivocada de lo que es la contabilidad.

La partida doble desaparecerá mañana cuando desaparezca la propiedad privada y cuando desaparezcan otras condiciones que le dieron origen. Es más, en la producción de otros tipos de mensajes hoy en día no se necesita la partida doble.

Así son resueltos todo esos problemas: con el surgimiento de la sociedad aparece lo que en contabilidad se denomina la entidad, o sea el supuesto de que la empresa es independiente de sus bienes y de los socios mismos. Que una cosa es la empresa y otra son sus socios y sus bienes.

El desarrollo del comercio exige un aumento de la producción, lo cual determina excedente. Cuando no habían excedentes en la producción el contador nunca conoció los inventarios. La aparición de los inventarios constituye un nuevo factor problemático para la contabilidad, ya que debe buscar formas de valoración de los mismos. No es igual valorar diez sacos de trigo a valorar miles de sacos, dado que los inventarios fueron adquiridos a distintos precios y a distintos tipos de monedas.

Para resolver el problema de la valoración de los inventarios los contadores tienen que pensar en la confección de una nueva teoría. La respuesta a ello es lo que hoy denominamos el conservadurismo, que da lugar al costo histórico como base de registro y de valoración. A la pregunta: ¿Cómo valorar los inventarios? Se responde diciendo: valórelos al costo histórico, o sea al precio de adquisición o al de mercado cual de los dos sea más bajo.

Pero ¿por qué piensan así los contadores de entonces? Por las circunstancias prevalecientes. Obsérvese. En esa época la contabilidad era privada eminentemente. No

existía la contabilidad pública. El usuario básico era el comerciante. No existían otros usuarios de la contabilidad. Fuera del comerciante nadie más tenía interés por la información contable de los negocios. Incluso, ni el Estado. El mensaje de la contabilidad no tenía un significado social como lo tiene hoy.

En consecuencia la pregunta es: ¿Qué le puede interesar a él respecto de la utilidad? Le interesa preferiblemente que le subestimen la utilidad antes que se la sobreestimen, ya que a la hora de la verdad era más conveniente que resultara una utilidad mayor que una menor. Este interés particular conduce a una actitud conservadora frente a la información contable. Esa actitud conservadora en la contabilidad se traducía en una forma muy concreta en el mensaje: la forma histórica de la información. Tener la certeza de que lo informado era menor que lo real producía entonces bienestar al usuario. Eso era el pensamiento predominante entonces.

Pero hoy cuando el interés sobre la información contable y de la utilidad de la empresa no es de una sola persona, sino que existe un sin número de personas interesadas en ello, es decir, en la utilidad real de la empresa, y no en una utilidad sobre o sub estimada. O sea, lo que les interesa es saber la utilidad de la empresa tal cual es.

Por eso, en la medida que la contabilidad mide una utilidad basada en el costo histórico, esta no es concordante con el interés de los usuarios de la información contable. En consecuencia, la objetividad debe ser la base sobre la cual la contabilidad debe medir la utilidad y producir sus mensajes hacia la sociedad. Es esta la única manera para conciliar los diversos intereses que existen sobre la información contable. He ahí el porqué la contabilidad no debe partir de un interés específico, sino de los intereses generales. El punto de partida de la contabilidad debe ser la realidad misma. Es

esta una concepción distinta para la elaboración del mensaje de hoy. Pero, sin embargo, seguimos pensando como si estuviésemos en la edad media. Lo que debemos entender es que el capitalismo se encuentra no ya en su fase mercantilista, sino en una fase superior: la financiera y que determina unas condiciones distintas totalmente creando unos intereses sociales completamente diferentes representado en múltiples usuarios de la información contable.

El comercio también hace que la moneda se generalice como medio de cambio, ello determina en la contabilidad problemas de medición (unidad monetaria de medida).

En la solución del problema que la moneda planteó a la contabilidad, esta se asume como una unidad de medición, es decir, se acuerda que a pesar de comerciar con distintos tipos de moneda, en la preparación del mensaje debería presentar todos sus recursos a un solo tipo de moneda; además, considera que esa unidad de medida monetaria es constante, esto es que no pierde poder adquisitivo.

El intercambio entre los pueblos no se limitaba al comercio, también se da el intercambio cultural. Las costumbres de unos pueblos pasan a otros. Así por ejemplo, los italianos que usaban los números romanos empiezan a escribir con números arábigos. La contabilidad asimila este cambio. Fue una fortuna que los italianos utilizaran los números arábigos, por cuanto, ¿Qué tal nosotros hoy llevando la contabilidad con números romanos?

#### LA CONTABILIDAD EN EL CAPITALISMO INDUSTRIAL

Con el descubrimiento de América surgen nuevos mercados. El comercio y con él el capitalismo se desarrolla aún más. Estos cambios económicos y sociales introducen también cambios en las ideas de la gente.

Surgen grandes pensadores y se configura lo que la historia reconoce como el renacimiento. Empiezan a expresar de alguna manera cómo estos cambios los impresionan y cómo conciben el desarrollo del mundo. Hay cambios tecnológicos, aparece el papel, la imprenta y esto a su vez facilita la difusión de las ideas más rápidamente. Se da un proceso de culturización en toda Europa.

La contabilidad también es influida por todo este proceso de cambio. Surgen en la contabilidad grandes pensadores como Lucas Paciolo y Benedetto Cotrugli Rangeo en Italia, país epicentro de las ideas renacentistas. Ellos son los encargados de escribir los primeros libros de textos de contabilidad denominados “La suma de Aritmética” y “Dela Mercatura et del Mercante Perfetto”, respectivamente. El primero de ellos fue publicado en 1494 y el segundo, a pesar de haber sido escrito en agosto 25 de 1458, solo fue publicado en 1573. Este último reposa en la Biblioteca Marciana de Venecia.

Hablemos algo de Lucas Paciolo, considerado el padre de la contabilidad. Cultivó varias disciplinas del conocimiento humano. Fue filósofo, matemático, pintor, contador, monje. En su tratado sobre la Suma de Aritmética dedicó un capítulo a la partida doble. Por ello se supuso que Paciolo había descubierto la partida doble (pero no es un descubrimiento, es una invención). Hoy sabemos que él no fue su inventor, lo que hizo fue escribir sobre algo que a su tiempo era ya una práctica generalizada. Esto se supo por el descubrimiento reciente que se hizo de un libro de registro de contabilidad que era llevado por el sistema de partida doble y que data de los años 1300.

Fue, eso sí, el precursor de las ideas contables por partida doble. Él difundió a través de su libro esas ideas en Europa y la partida doble se generalizó como método contable en Inglaterra, Holanda, Francia, Alemania, etc.

Algunos críticos de Paciolo dicen que no sabía de contabilidad por su condición de monje. Sin embargo, esta idea ha sido derrotada, ya que en esa época (y hoy también) las empresas religiosas eran las empresas más grandes y las comunidades religiosas han sido reservadas en sus actividades, han sido celosas en guardarse sus gestiones y por tanto recurren a sus propios recursos humanos para que les ordenaran su actividad económica y financiera, mediante la contabilidad. Eso explica porqué los monjes podían conocer de contabilidad.

Habrían de pasar doscientos años, sin que se produjeran hechos importantes en materia contable que comentar. No obstante el comercio se siguió desarrollando hasta el punto que dio al traste con una nueva forma de producción: la industria mecanizada, es decir, sobre la base de la máquina.

Hasta ese momento había una industria, pero manufacturera que se basaba en el trabajo humano vivo y en algunos instrumentos de producción muy simples que no determinaban una producción en masa. La aparición de la máquina introduce grandes cambios en el proceso de producción hasta el punto que se le considera una revolución industrial.

Desde la aparición de la máquina en 1750 en Inglaterra y hasta el año 1800, la máquina no logra generalizarse como instrumento de producción, ya que tropieza con una serie de factores que retrasan su utilización. Uno, la escasez de capital para adquirirla, ya que era muy costosa; dos, los obreros destruyen las máquinas por considerar que eran estas las causas de su pauperización.

Surge la clase obrera. Los artesanos tenían vinculado a un número determinado de trabajadores que si bien podían llamarse obreros, estos no constituían en sí todavía una clase. Con el surgimiento de la máquina, los obreros aumentan y empiezan a tener presencia como clase. Gran parte de los artesanos se convierten en obreros. Aquellos

artesanos que fabricaban en pequeña escala no pudieron competir con la producción industrial que era a gran escala y a costos muy bajos. En consecuencia, quiebran.

Todos estos cambios influyen en la contabilidad y le trasladan una serie de problemas. Los industriales, los capitalistas como clase dominante económicamente requieren de una información distinta. El mercado es un factor determinante. La competencia se hace presente. El comercio ya no es tan local, ni nacional, sino internacional. La producción es a gran escala, lo cual influye en los costos de los productos. Se requiere entonces una información relacionada con el costo de los productos, por un lado, para conocer las formas alternativas de producir los artículos y por el otro lado, para la fijación de los precios con anterioridad y hacer frente a la competencia.

Antes, los costos unitarios no era necesario conocerlos. Bastaba conocer el costo total de la producción en forma histórica. Ahora el mensaje ya no solo era de carácter comercial, relativo a la actividad de comprar y vender, sino que aparece un nuevo mensaje relacionado con la producción. Surge así lo que se llama la contabilidad de costos. La contabilidad especializa su mensaje.

Más adelante, ya no solo fue necesario el mensaje sobre los costos, sino también el relativo a la forma de utilizar esa misma información para tomar una serie de decisiones sobre los costos. O sea, aparece lo que se llama la contabilidad administrativa.

Hay un aspecto importantísimo de mencionar es la aparición de la sociedad anónima. Esta surge como consecuencia de la insuficiencia de capital para financiar las empresas de entonces, ya que las máquinas eran muy costosas. Los medianos y grandes artesanos se asocian y forman grandes empresas integradas por un sin número de socios, ya que a uno solo le era imposible financiar toda

la empresa. Por ello se crean empresas muy grandes.

La aparición de la sociedad anónima crea la imposibilidad material y legal a los dueños de las empresas que participen en la administración. En las sociedades comanditas los socios pueden administrar, pero en las sociedades anónimas sus cien o más socios no pueden todos administrar la empresa. En consecuencia, esa forma de asociación del capital con relación a la administración de la empresa determina la necesidad a los socios no vinculados directamente al proceso administrativo de la empresa de ser informados de la gestión misma de la empresa. En otras palabras requieren saber que uso se está dando a su inversión.

O sea, hay necesidad de producir un mensaje ya no solamente para usos administrativos dentro de la empresa, sino un mensaje dirigido a informar accionistas.

Lo anterior coincide con la intervención del Estado en el manejo de la empresa y de sus utilidades, por lo tanto también exige ser informado de la gestión que ésta realiza. O sea, la información contable empieza a trascender el marco de la empresa y se dirige hacia otros sectores sociales como son los accionistas, Estado, etc.

Como vemos el mensaje de la Contabilidad se hace múltiple: comercial, de costos, administrativo y público. Ya no es sólo micro, sino también macro. Esto es, la Contabilidad responde a las nuevas situaciones imperantes determinadas por el desarrollo de un nuevo modo de producción.

## EVOLUCIÓN DEL MENSAJE CONTABLE

Veamos un resumen de cómo ha evolucionado el mensaje. En un principio,

existió la partida simple, luego, con el surgimiento del comercio, la partida doble con un mensaje de tipo comercial y financiero; posteriormente, con la aparición de la industria tenemos el mensaje relativo a los costos de producción; con la sociedad anónima y la invención del Estado en la empresa surge el mensaje hacia el público, hacía la sociedad. De más reciente aparición tenemos los mensajes administrativos, el social, relativo al recurso humano en la empresa; el nacional, referente a la actividad macroeconómica del país, etc. Es decir el mensaje de la Contabilidad es múltiple.

Los contadores han ido denominando a la contabilidad acorde con cada tipo de mensaje y le traslada el contador que es responsable de su confección el nombre de ésta. Así, por ejemplo, cuando el mensaje es comercial, le llaman contabilidad comercial y al contador: contador comercial o general. Cuando el mensaje es relacionado con los costos, le llaman Contabilidad de costos y al contador: contador de costos. Cuando el mensaje se dirige al público se llama Contabilidad pública y al contador: contador público.

Con el surgimiento del contador público aparece la contaduría pública. Tenemos aquí entonces un momento importante en el desarrollo de la contabilidad: la aparición de la contaduría pública.

Distingamos entre estas tres expresiones: Contabilidad Pública, Contador Público y Contaduría Pública.

La contabilidad pública es un tipo de mensaje que va dirigido hacia el público, hacia la sociedad; es el conjunto de técnicas para preparar ese mensaje; es por tanto parte de la contabilidad, forma parte del sistema informativo y de comunicación. Es decir, es la disciplina.

El contador público es el comunicador del mensaje. Es el responsable de opinar entorno

al mensaje dirigido al público. Es decir, es el profesional.

La Contaduría Pública es, por su parte, la reglamentación legal del contador público como profesional; que establece cómo deben ser las relaciones entre el contador público y la contabilidad, es decir, le establece cómo tiene que preparar el mensaje; establece también la calidad académica del contador público; las relaciones entre este y sus clientes; su ética, es decir su actitud y responsabilidad en su trabajo; las relaciones entre los distintos contadores públicos.

El conjunto de reglamentación de esas relaciones determina una profesión que se denomina contaduría pública. El orden cronológico de estas tres expresiones es: contabilidad pública, contador público y contaduría pública.

El primer país donde se reglamento la contaduría pública fue Inglaterra y luego Estados Unidos. Esto ocurrió hace cien años. El desarrollo de la contabilidad, en cuanto a la contabilidad pública y concretamente como Contaduría Pública se traslada de Inglaterra a los Estados Unidos de Norte América, país que demarcará el progreso de la contabilidad en lo que tiene que ver con el siglo veinte.

## LA CONTABILIDAD EN EL SIGLO VEINTE

Veamos entonces que pasa con la contabilidad en el siglo veinte. Es este el siglo de mayor desarrollo de la humanidad. El hombre, no obstante, ha sabido responder eficientemente a sus propias necesidades en todos los frentes, tanto en lo político como en lo social, tecnológico, cultural, etc. Este siglo ha deparado al hombre desarrollos sorprendentes jamás logrados, ni siquiera imaginados por los hombres de los siglos anteriores.

Todas las profesiones se han visto exigidas a responder a estos avances, así en el campo de la química se ha logrado descubrir nuevas sustancias químicas que la naturaleza no las provee, como son: las fibras poliestéricas y muchos otros derivados del petróleo con los cuales logra mover maquinarias y apoyar todo el desarrollo industrial. La física, por su parte, con el descubrimiento de nuevas leyes del movimiento de la materia tales como la ley de la relatividad, la división del átomo han proporcionado al hombre el uso de la energía atómica para fines médicos, en el avance tecnológico, tal como el movimiento de equipos electrónicos que le permiten al hombre construir aparatos interestaciales y procesar electrónicamente la información, transportar mediante satélites imágenes y sonidos a la velocidad de la luz. En la biología el hombre ha logrado explicar la estructura de la materia animada, ha dado origen a nuevas formas animales mediante el cruce de una y otra especie, ha producido nuevas especies vegetales mediante los injertos.

Este siglo es el siglo del cine, de la radio, de la televisión, que le permiten al hombre apreciar cómodamente sentados en sus hogares lo que ocurre en cualquier punto del planeta o bien lo que ocurre en la luna o en los viajes interplanetarios. Es el siglo del carro, de los submarinos, del avión que le posibilita al hombre viajar fuera de la atracción terrestre, haber ido a la luna y enviar aparatos a Venus, Marte e incluso a otras galaxias. Captar mensajes de otros confines del universo y enviar sus propios mensajes.

Es el siglo del capitalismo desarrollado, del imperialismo; de las guerras mundiales, de la bomba atómica. En este siglo hemos visto morir el capitalismo y surgir el socialismo como nuevo modo de producción.

El hombre este siglo ha logrado curar las enfermedades, descubierto la penicilina, las vacunas, transplantado corazones, hígados,

riñones, todo un sistema de venas, en fin prolongarle la vida a los seres humanos. Es el siglo de la ciencia y la tecnología.

La contabilidad como parte integrante de una gran totalidad se ha visto afectada también por todos estos avances y la sociedad le ha ido exigiendo nuevas respuestas a la contabilidad como parte del conocimiento humano que es, es decir, como una de las formas que el hombre posee para expresar una parte de su actividad en lo económico, financiero y social. es entonces la contabilidad uno de estos lenguajes, uno de estos medios, uno de esos sistemas de comunicación que le permiten al hombre expresarse respecto de qué hace en estas áreas en que se desenvuelve.

Algunos de tantos problemas que la contabilidad enfrenta hoy en día son: los cambios de precios de los productos en el mercado, determinado por varios factores uno de ellos la inflación; otro problema a mencionar es qué tanta información debe suministrar la contabilidad en sus mensajes; la falta de una fundamentación científica contable, es decir la falta de una teoría y metodologías contables científicas, etc.

Hoy reivindicamos para la contabilidad la necesidad de producir mensajes en los cuales revele los cambios de precios y la pérdida del poder adquisitivo de la moneda dado que esto es característico del modo de producción actual. También reclamamos la producción de un mensaje de tipo social por ser conscientes de que la participación del recurso humano en la empresa es definitiva en la producción de utilidades.

Lo que reclamamos hoy para la contabilidad es pensar científicamente. Estamos en una época en donde el conocimiento científico es importante. Quien no piense científicamente se queda rezagado. La ciencia es la mejor respuesta a las situaciones cambiantes del mundo y de la sociedad y de la economía.

Por no pensar científicamente es por lo que la contabilidad se ha quedado frente a otras disciplinas. Mientras las otras disciplinas van acorde con los cambios del mundo exterior, la contabilidad se ha quedado con las formas de pensamiento de la edad media y las del siglo pasado. Por eso la contabilidad debe apropiarse de una nueva metodología científica para comprender las formas cambiantes de los fenómenos y lograr preparar un mensaje de mejor calidad acorde con las exigencias sociales actuales y no responder con mensajes elaborados iguales a como se elaboraban hace cincuenta y cien años atrás.

---

<sup>i</sup> Tomado de Revista Investigación Contable: Órgano informativo del Celiec, 1, 14-27.

(\*) “El origen de la teneduría de libros por partida doble en aproximadamente el siglo XIV es un punto de partida apropiado para estudiar el desarrollo del pensamiento y los conceptos contabilísticos”. (P. 27)

“La condición más importantes que diera origen a la evolución de la contabilidad fue el auge del comercio...”.(P 27).

“Teoría de la Contabilidad”. Hendricksen Eldon, Editorial Utea.