

COLECCIÓN DE CONTABILIDAD Y DE ADMINISTRACIÓN

PRINCIPIOS DE TEORÍA CONTABLE

ROBERTO VÁZQUEZ

CLAUDIA A. BONGIANINO

APLICACION TRIBUTARIA S.A.

APLICACION TRIBUTARIA S.A.

Viamonte 1546 Piso 2º Of. 200
(1055) CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES
Telefax: 374-5418/6692/8855

E-mail: info@aplicacion.com.ar
Web: <http://www.aplicacion.com.ar>

Vázquez, Roberto

Principios de teoría contable / Roberto Vázquez y

Claudia Andrea Bongianino

1ª.ed. - Buenos Aires : Aplicación Tributaria S.A., 2008.

224 p. ; 21x15 cm.

ISBN: 978-987-1487-02-8

I. Contabilidad I. Bongianino, Claudia Andrea II. Título.

CDD 657

Fecha de catalogación: 11/02/2008

©COPYRIGHT 2008 BY **APLICACION TRIBUTARIA S.A.**

1ª Edición, Febrero de 2008

I.S.B.N. 978-987-1487-02-8

**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL POR CUALQUIER
MEDIO, YA FUERE MECÁNICO, ELECTRÓNICO, ETCÉTERA, SIN
AUTORIZACIÓN ESCRITA DEL AUTOR Y DEL EDITOR**

El presente trabajado ha sido minuciosamente revisado y corregido. No obstante, ni la Editorial ni los autores se hacen responsables, bajo ningún concepto, de ningún tipo de perjuicio que cualquier error y/u omisión puedan ocasionar.

La Colección de Contabilidad y de Administración
es dirigida por el Dr. Aldo Gelso

Este libro se terminó de imprimir en Febrero de 2008 en

APLICACIÓN TRIBUTARIA S.A.

Viamonte 1550

Ciudad Autónoma de Buenos Aires

***A Hilda, a mis hijos María Laura,
Cecilia y Juan Pablo
y a mis nietos Tomás y Martina.***

Roberto Vázquez

A Fredy y a mis hijos Rocío, Nicolás y Guido.

Claudia A. Bongianino

PREFACIO

La presente obra está dirigida a aquellas personas interesadas en las disciplinas relacionadas con la Contabilidad, la Administración, la Economía y otras afines, con la finalidad de proporcionarles no sólo los principios básicos de la Teoría Contable, sino también un marco de referencia sobre esta materia.

Muchos de los temas tratados han surgido de conversaciones que, a lo largo de los años, hemos mantenido con alumnos de grado y posgrado, docentes y profesionales, donde el tema central era la Contabilidad.

La Contabilidad constituye una disciplina importante dentro del sistema de información de los entes, puesto que provee la información que ayuda a los individuos, tanto internos como externos a la organización, a tomar decisiones de índole generalmente económica. Es importante destacar que el aspecto económico no debería ser el único a tener en cuenta, ya que los entes se desarrollan en un contexto sobre el que influyen y además, son influidos por éste.

Dado que esto es así, existen aspectos sociales que no deberían ser ignorados. Las nuevas corrientes contables incluyen este tipo de información dentro de los temas a ser considerados en los informes contables.

Un procedimiento bastante difundido es concebir la Contabilidad a partir de las normas contables, para analizarlas en detalle, aplicarlas a una serie de situaciones usualmente tomadas de la realidad y generalizar sus conclusiones. De este modo se aprende a contabilizar, pero no se aprende Contabilidad. Se siguen procedimientos mecánicos, aunque no

se conocen los fundamentos conceptuales que sustentan la norma que se aplica.

En esta obra pretendemos describir los fundamentos de la Contabilidad de manera sencilla y simple, tratando de introducir al lector en el conocimiento de esta disciplina y su evolución doctrinaria a lo largo del tiempo, sin detenernos en aspectos técnicos del proceso contable.

Agradecemos a los colegas docentes, alumnos y graduados que, a través de sus inquietudes, nos animaron a encarar este proyecto.

Los Autores

Sumario Analítico

PREFACIO

CAPÍTULO 1

La Teoría Contable 13

1. LA CONTABILIDAD ES: ¿UN HACER O UN SABER?	
¿ES PRÁCTICA O ES TEORÍA?	13
1.1. La Teoría General de la Contabilidad.....	14
2. LA CONTABILIDAD COMO CIENCIA, ARTE, TÉCNICA O TECNOLOGÍA	18
3. RELACIONES CON OTRAS DISCIPLINAS.....	20
4. DESARROLLO DE LAS DOCTRINAS CONTABLES.....	21
4.1. Importancia del estudio de la historia contable	21
4.2. Los periodos históricos.....	22
4.2.1. Período empírico	24
4.2.2. Período de nacimiento y formación de la Partida Doble	25
4.2.3. Período de extensión y aplicación de la Partida Doble.....	28
4.2.4. Período científico	31
4.3. Las corrientes doctrinarias.....	33
4.3.1. El enfoque legalista	34
4.3.2. El enfoque económico	35
4.3.3. El enfoque formal.....	39
4.4. El contador público	40
5. LA CONTABILIDAD COMO SUBSISTEMA DE INFORMACIÓN	40
5.1. Los sistemas contables	41
5.1.1. Los sistemas contables patrimoniales	44
5.1.2. Los sistemas contables gerenciales	53
5.1.3. Los sistemas contables gubernamentales	53
5.1.4. Los sistemas contables sociales.....	54
6. LOS INFORMES CONTABLES	54

CAPÍTULO 2

La Contabilidad y sus Objetivos 57

1. EL MUNDO ECONÓMICO	57
1.1. Entes	58
2. LA ORGANIZACIÓN	59
3. LA EMPRESA	61
4. LA DINÁMICA ECONÓMICA DE LA EMPRESA	63
5. LA ESTRUCTURA ECONÓMICA Y FINANCIERA DE LA EMPRESA.....	64
5.1. Patrimonio	65
5.2. Financiación e inversión.....	66

6. LA ÉTICA EN LOS NEGOCIOS	68
7. LA INTERNACIONALIZACIÓN DE LOS NEGOCIOS Y LA INFORMACIÓN	71
8. LA NUEVA ECONOMÍA. LA ERA DE LA INFORMACIÓN Y LA ECONOMÍA DEL CONOCIMIENTO	72
8.1. La empresa del conocimiento	74
8.2. La información contable en la era del conocimiento. Limitaciones	74

CAPÍTULO 3

La Información Contable	77
1. DATOS, INFORMACIÓN Y CONOCIMIENTO	77
2. LOS INFORMES CONTABLES. TIPOS. REQUISITOS Y CARACTERÍSTICAS	83
2.1. Usuarios de la información contable. Distintas clases. Sus requerimientos	85
2.2. Requisitos y características de la información contable	87
3. INFORMACIÓN CONTABLE PATRIMONIAL	90
3.1. Estados Contables. Concepto	90
3.2. Estados Contables Básicos	92
3.2.1. Estado de situación patrimonial o balance general	92
3.2.1.1. Clasificación de las partidas	93
3.2.1.2. Ordenamiento.....	94
3.2.1.3. Ordenamiento del activo	95
3.2.1.4. Ordenamiento del pasivo.....	97
3.2.1.5. Ordenamiento del Patrimonio Neto	98
3.2.1.6. Estado de Situación Patrimonial Consolidado	99
3.2.2. Estado de Resultados.....	100
3.2.2.1. Clasificación de las partidas	101
3.2.2.2. Estado de Resultados Consolidado	104
3.2.3. Estado de Evolución del Patrimonio Neto	104
3.2.4. Estado de Flujo de Efectivo	108
3.2.4.1. Separación de actividades	109
3.2.4.2. Métodos de confección.....	109
3.2.4.3. Estado de Flujo de Efectivo Consolidado	111
3.2.5. Información complementaria.....	111
4. INFORMACIÓN CONTABLE DE GESTIÓN	112
4.1. Presupuesto y control presupuestario	113
4.2. Información proyectada.....	115
5. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES	116

CAPÍTULO 4

La Representación Contable.....	121
1. LA INSTRUMENTACIÓN CONTABLE	121
2. LA CAPTACIÓN DE DATOS	121
3. REGISTRACIÓN DE LOS DATOS	122
4. EL ALMACENAMIENTO DE LOS DATOS	123
5. LA PREPARACIÓN DEL INFORME.....	123

6. SISTEMA DE REPRESENTACIÓN CONTABLE.	
PARTIDA DOBLE.....	123
7. LA CUENTA COMO ELEMENTO CONCEPTUAL	
DE LA CONTABILIDAD	126
7.1. Clasificación de las cuentas.....	127

CAPÍTULO 5

Las Variaciones Patrimoniales. 131

1. LAS VARIACIONES PATRIMONIALES Y LA	
DETERMINACIÓN DE RESULTADOS	131
2. VARIACIONES PATRIMONIALES	133
3. LA DETERMINACIÓN DE RESULTADOS	139
3.1. El concepto de “Devengado”	139
3.2. Terminología	141
4. INCERTIDUMBRE, CONTINGENCIAS E INFORMACIÓN	
CONTABLE	142
4.1. Acontecimientos posteriores al cierre de ejercicio.	
Concepto. Tipos.....	143
4.1.1. Hechos confirmatorios de situaciones anteriores.....	143
4.1.2. Hechos nuevos.....	143
4.1.3. Ajuste de resultados de ejercicios anteriores	144
4.2. Contingencias	145

CAPÍTULO 6

La Medición Contable. 149

1. MODELOS CONTABLES	149
1.1. Conceptos básicos	149
1.1.1. Parámetros que intervienen en la determinación de los	
diferentes modelos contables.....	150
2. PROBLEMÁTICA DE LA MEDICIÓN CONTABLE:	
MEDIDAS FÍSICAS Y MONETARIAS	155
2.1. El cambio en el poder adquisitivo del dinero	156
2.1.1. No tomar en cuenta los cambios en el poder adquisitivo	
de la moneda en los informes contables.....	157
2.1.2. El ajuste integral de los estados contables	159
2.1.2.1. Nociones sobre el mecanismo general de reexpresión	160
2.1.2.1.1. Identificación de las partidas monetarias	
y no monetarias.....	162
2.1.2.1.2. Anticuaación de las partidas a reexpresar.....	163
2.1.2.1.3. Reexpresión de las cifras originales.....	164
2.1.2.1.4. Ejemplo de aplicación	165
3. PAUTAS GENERALES DE MEDICIÓN. INGRESOS. COSTOS	170
3.1. Costo de incorporación al patrimonio. Concepto	171
3.2. Valor corriente. Concepto. Distintos valores corrientes	
según la naturaleza de los bienes.....	172

4. MOMENTOS DE MEDICIÓN A LO LARGO DE LA VIDA DE LA EMPRESA	175
4.1. Medición al momento de la constitución o por nuevos aportes de capital a lo largo de la vida de la empresa.....	176
4.1.1. Aportes	176
4.2. Incorporación por compras o propia producción	177
4.2.1. Compras.....	177
4.2.2. Bienes producidos o contruidos por el ente.....	177
4.3. Medición al cierre de ejercicio. Distintas alternativas.....	177
4.4. Medición al momento de la liquidación	180
5. LOS PERÍODOS CONTABLES.....	181
6. EL RESULTADO DE LA EMPRESA.....	181
6.1. El resultado de la empresa según el criterio de reconocimiento de ganancias	182
6.2. El resultado de la empresa según la elección del capital a mantener	185
6.2.1. Mantenimiento del capital financiero.....	187
6.2.2. Mantenimiento del capital económico	188

CAPÍTULO 7

La Medición Contable. Caso Práctico	193
1. MODELOS CONTABLES. EJEMPLO DE APLICACIÓN.....	193
1.1. Datos	193
1.2. Solución.....	195
1.2.1. Contabilidad Tradicional. Moneda heterogénea	195
1.2.2. Contabilidad Tradicional. Moneda homogénea	195
1.2.3. A valores corrientes. Moneda heterogénea. Mantenimiento de capital financiero.....	199
1.2.4. A valores corrientes. Moneda homogénea. Mantenimiento de capital financiero	200
1.2.5. A valores corrientes. Moneda heterogénea. Mantenimiento de capital económico.....	202
1.2.6. A valores corrientes. Moneda homogénea. Mantenimiento de capital económico.....	203

CAPÍTULO 8

La Normativa Contable.....	207
1. INTRODUCCIÓN.....	207
2. CONCEPTOS Y NORMAS CONTABLES. CARACTERÍSTICAS Y FINES	208
3. LAS NORMAS CONTABLES EN LA REPÚBLICA ARGENTINA	209
3.1. Normas contables profesionales.....	209
3.2. Normas contables legales	215
4. LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA	218
4.1. Comité de Normas Contables Internacionales.....	218

5. LAS NORMAS REGIONALES. EL MERCOSUR.....	219
6. ARMONIZACIÓN DE NORMAS.....	219

BIBLIOGRAFÍA

.....	<i>221</i>
-------	-------------------

CAPÍTULO 1

La Teoría Contable

1. LA CONTABILIDAD ES: ¿UN HACER O UN SABER? ¿ES PRÁCTICA O ES TEORÍA?

Al abordar el estudio de la contabilidad se plantea el problema de cómo enfocar esta tarea. Sin la pretensión de definirla ya sea como ciencia, técnica o tecnología, discusión a menudo estéril, sí podemos tratar de observar cómo se la ha tratado y cómo fundamentalmente se trata de llegar a su esencia.

Un procedimiento bastante generalizado a partir de los años ochenta ha sido concebir a la contabilidad a partir de las normas contables, analizándolas en detalle y aplicándolas a una serie de situaciones usualmente tomadas de la realidad, generalizando sus conclusiones.

De este modo, se aprende a contabilizar pero no se aprende Contabilidad. Se siguen procedimientos mecánicos pero no se conocen los fundamentos conceptuales sobre los que se apoya la norma que se aplica, por más que la misma sea utilizada correctamente. Se desconocen, además, las alternativas posibles para resolver una situación que fueron dejadas de lado por la norma. Se ha orientado al hacer con un escaso o nulo saber.

Por otra parte, se confunde la Teoría Contable, los fundamentos, con la norma que se refiere a la Práctica Contable.

La otra forma de abordar la contabilidad consiste en presentarla como un conjunto de fundamentos epistemológicos que dan sustento a la generación de normas aplicables a los casos concretos. De esta manera, los conocimientos, *saber*, se transforman en aplicaciones prácticas, *hacer*.

Si nos preguntamos ¿qué es la contabilidad?, nos estamos introduciendo en la epistemología contable, en la teoría del conocimiento de la disciplina.

1.1. La Teoría General de la Contabilidad

A continuación, presentamos algunas definiciones sobre este concepto elaboradas por reconocidos investigadores y doctrinarios:

◆ **Tua Pereda, Jorge¹:**

“[...] una teoría general no es sino un conjunto de hipótesis sobre lo que tienen en común todos los sistemas contables. En definitiva, es una teoría sobre lo que es la Contabilidad. Sirve para explicarla, para descartar sistemas que no son contables, para desarrollar otros que sí lo son y para predecir el comportamiento de los sistemas contables.”

“Se entiende por teoría general de la Contabilidad el conjunto de elementos y conceptos comunes que están presentes en todos los sistemas contables que, de este modo, se convierten en aplicaciones –es decir, manifestaciones extraídas de la misma– de la teoría general.”

¹ **Tua Pereda, Jorge;** “Principios y normas de Contabilidad”. Instituto de planificación contable. Ministerio de Economía y Hacienda de España,. 1984.

“La validez de las proposiciones de una teoría general se contrasta teniendo en cuenta la naturaleza de la misma. Puesto que se trata de una descripción de los rasgos comunes existentes en todos los sistemas contables, sus hipótesis se contrastarán verificando su presencia en todos y cada uno de ellos.”

◆ **García Casella, Carlos Luis²:**

“... podemos decir que, para la Teoría General:

La Contabilidad es una ciencia factual cultural aplicada que se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas en cada ente de la sociedad humana y de la proyección de los mismos, en vista al cumplimiento de sus metas; a través de sistemas específicos para cada situación.”

“Esta Teoría General Contable se basa en:

- a) Descripción cualitativa y cuantitativa.*
- b) Proyección y no solamente descripción del presente y del pasado.*
- c) Intermediación de los Modelos Contables respecto a la materialización de sistemas contables específicos.*
- d) Unidades de medidas monetarias y no monetarias.*
- e) Énfasis en el Plan de Cuentas.*

² **García Casella, Carlos Luis**; “Posibles Hipótesis y Leyes Contables”. Economizarte. Mayo de 2000.

f) Reglas contables a elegir en función de hipótesis específicas.”

“La Contabilidad cuenta con una Teoría General Contable aplicable a todas las situaciones pero a ella se agregan modelos, hipótesis y leyes específicas para cada uno de sus segmentos.”

◆ **Mattessich, Richard³:**

“La Contabilidad es una disciplina que se ocupa de la descripción y proyección cuantitativas de la circulación del ingreso y de la acumulación de riqueza por medio de un método basado en el siguiente conjunto de supuestos básicos (una vez que estos supuestos hayan sido completamente testeados, podrían ser considerados como condiciones necesarias y suficientes):

- 1. Unidad monetaria*
- 2. Unidad de tiempo*
- 3. Estructura*
- 4. Dualidad*
- 5. Acumulación*
- 6. Objetos económicos*
- 7. Unidad de medida estable*
- 8. Agentes económicos*

³ **Mattessich, Richard;** “Accounting and Analytical Methods”. Richard C. Irwin, Illinois, 1964.

9. *Entes*

10. *Transacciones económicas*

11. *Valuación*

12. *Realización*

13. *Clasificación*

14. *Ingreso de datos*

15. *Duración o período*

16. *Consolidación*

17. *Significatividad*

18. *Asignación o imputación.*”

Los diez primeros puntos conforman elementos y conceptos presentes en la teoría contable, mientras que los restantes son esquemas que adaptan la contabilidad a un propósito determinado.

Siguiendo a los autores citados, podemos decir que la Teoría de la Contabilidad comprende el conjunto de elementos y conceptos comunes que están presentes en todos los sistemas contables.

Por sistemas contables entendemos el conjunto de reglas orientadas a una finalidad concreta.

Así pues, la Teoría Contable reúne un conjunto de hipótesis sobre lo que tienen en común los sistemas contables. Entre los supuestos básicos y comunes tenemos: el sistema numérico, los objetos que circulan (bienes),

los sujetos que interactúan con los objetos, las transacciones, los métodos de captación y representación, etcétera.

2. LA CONTABILIDAD COMO CIENCIA, ARTE, TÉCNICA O TECNOLOGÍA

Con el objeto de clarificar los diversos conceptos debemos establecer las siguientes definiciones:

◆ **Ciencia:**

(DRAE) 1. f. *“Conjunto de conocimientos obtenidos mediante la observación y el razonamiento, sistemáticamente estructurados y de los que se deducen principios y leyes generales.”*

◆ **Arte:**

(DRAE) 1. amb. *“Virtud, disposición y habilidad para hacer algo.”*

2. amb. *“Manifestación de la actividad humana mediante la cual se expresa una visión personal y desinteresada que interpreta lo real o imaginado con recursos plásticos, lingüísticos o sonoros.”*

◆ **Técnica:**

(DRAE) 5. f. *“Conjunto de procedimientos y recursos de que se sirve una ciencia o un arte.”*

6. f. *“Pericia o habilidad para usar de esos procedimientos y recursos.”*

◆ **Tecnología:**

(DRAE) 1. f. *“Conjunto de teorías y de técnicas que permiten el aprovechamiento práctico del conocimiento científico.”*

Existe un importante número de definiciones que intentan caracterizar a la contabilidad. Ellas están influidas por la posición doctrinaria de sus autores en cuanto a considerar a la contabilidad como ciencia, arte, técnica o tecnología.

Analizando el carácter y los objetivos de la contabilidad parece evidente que son inadecuadas las definiciones que le asignan la categoría de arte, ya que la actividad artística es principalmente creativa, librada a la imaginación del autor, sin reglas ni límites prefijados.

En general, las tendencias dominantes son las corrientes pragmáticas y las científicas, que responden a la doctrina anglosajona y a la europea continental, respectivamente.

En la mayoría de los casos, la doctrina anglosajona considera a la contabilidad como una técnica por medio de la cual la información económica de una empresa es tomada en cuenta y presentada a sus usuarios. Esta doctrina resuelve los casos que se presentan y para ello establece principios o normas que conduzcan a su resolución práctica, aunque dicho cuerpo de normas no resulte perfectamente articulado.

En cambio, la doctrina europea continental se inclina por considerar a la contabilidad como una ciencia que estudia a las haciendas y su patrimonio. Así encontramos autores que consideran a la contabilidad como la ciencia del control económico, como la ciencia de la administración económica de las haciendas y como la ciencia del patrimonio.

En estos últimos tiempos ha ganado aceptación una corriente que define a la contabilidad como una tecnología social. *“En tal sentido, puede considerarse que hay un paradigma (no estricto) pero suficiente para considerar a la contabilidad como un campo de conocimiento tecnológico-social. Considerar a la Contabilidad como tecnología social no impide que sea considerada científica por el método que desarrolle. Y en tal sentido, tiene todas las posibilidades, pues en las investigaciones que se desarrollan para la resolución de problemas no hay nada que impida que se apliquen criterios de la metodología científica”*.⁴

3. RELACIONES CON OTRAS DISCIPLINAS

La contabilidad tiene relación, principalmente, con las siguientes disciplinas:

- a) La Economía.
- b) La Matemática.
- c) La Administración.
- d) Las Finanzas.

El hecho de tratar sobre aspectos económicos que afectan a los entes, la necesidad de medición con criterios económicos de esos aspectos y la información que se genera para los usuarios (internos y externos), destacan la influencia que las mencionadas materias ejercen sobre la contabilidad.

⁴ Trabajo Nacional presentado en la XXII Conferencia Interamericana de Contabilidad. Lima. Perú. Septiembre de 1997. Autores: O. A. Cháves, L. González Bravo, R. Pahlen Acuña y R. Vázquez.

También la Estadística y la Teoría de la Medición pueden aportar soluciones y contribuir a clarificar conceptos contables, en especial aquellos referidos a la medición de acontecimientos pasados y, eventualmente, para la consideración de proyecciones de la información.

4. DESARROLLO DE LAS DOCTRINAS CONTABLES

4.1. Importancia del estudio de la historia contable

En la actualidad, adentrarnos en el estudio de la historia contable aparece como una tarea hartamente ociosa e intrascendente. Tratar de entender, a través de los hechos históricos, la naturaleza y la finalidad de la contabilidad se nos ocurre como una tarea innecesaria y poco operativa. Sin embargo, sólo conociendo sus orígenes, sus prácticas y la evolución de sus ideas a través del tiempo, podemos dar sentido y entender las doctrinas contables del presente.

Al estudiar el pasado se advierte que el conocimiento contable progresó a la par de la evolución de la humanidad. No es este un dato menor, el desarrollo de la contabilidad tuvo avances, estancamientos y progresos que acompañaron los hechos relacionados con la evolución de la sociedad. Es en este sentido que tenemos que rastrear en el pasado, buscando en sus fuentes, si queremos conocer la razón de los procedimientos que hoy son aplicados y si deseamos vislumbrar como han de ser en el futuro.

Desde las épocas más primitivas, el hombre manifestó su deseo e interés en explorar y conocer todos los aspectos que hacen a la vida económica, aún en sus facetas más elementales. Siempre existieron preocupaciones por registrar y controlar las riquezas que de una forma u otra se acumulaban a través de las distintas actividades desarrolladas, incluidos aquellos bienes que se obtenían como consecuencia de cruentas guerras. De estas cuestiones existen numerosos documentos, particularmente en las Sagradas Escrituras.

Debemos destacar finalmente, que es necesario entender el desarrollo de la contabilidad en el pasado, para comprender que las tendencias actuales en la materia están influenciadas por hechos que se originaron hace muchos años. Como ejemplo, podemos decir que las discusiones actuales sobre los valores corrientes no son estrictamente nuevas pues ya existían en el 1550, cuando un holandés, Mennher, se pronunció en contra de la aplicación general del precio de adquisición (histórico) en las valoraciones, al pedir que las mercaderías fueran contabilizadas al valor que regía en el momento, pero mantenía el precio de compra para los terrenos y edificios. Esto, que ha sucedido hace más de cuatrocientos cincuenta (450) años, es algo similar a lo que hoy consagran nuestras normas contables.

4.2. Los períodos históricos

La mayor parte de los historiadores y tratadistas contables coinciden en establecer tres grandes períodos en los que se puede considerar la evolución de la contabilidad y sus ideas que, si bien con alguna diferencia en su denominación, conceptualmente se refieren a los mismos aspectos. Estos tres períodos son:

- 1) Arte Empírico o Partida Simple o Empírico o Edad de los Registros.
- 2) Divulgación del arte o Partida Doble.
- 3) Crítico-Científico o Contabilidad Científica o Período Científico.

Algunos autores dividen el segundo período en dos partes:

- 1) Formación de la Partida Doble o Nacimiento de la Partida Doble.
- 2) Extensión y aplicación de la Partida Doble o Edad del estancamiento.

Como se puede observar, las distintas denominaciones aluden a los mismos conceptos. Sólo cabe una aclaración con respecto al punto 2 del segundo período, en el que puede interpretarse que existe una contradicción. Por un lado, se menciona la extensión y aplicación de la partida doble y, por otro, se habla de estancamiento.

Esta parte abarca un largo período en donde, por cierto, no aparecen grandes innovaciones y, por ello, algunos autores hablan de estancamiento. Lo que ocurrió, en realidad, es que en ese período, tal como lo mencionan otros autores, se completó el desarrollo de la partida doble y algunas otras cuestiones fundamentales que influyeron ulteriormente, como aspectos relacionados con la valoración.

En resumen, para el desarrollo del tema preferimos la siguiente clasificación:

- 1) Período empírico.
- 2) Período de nacimiento y formación de la Partida Doble.
- 3) Período de extensión y aplicación de la Partida Doble.
- 4) Período Científico.

Debemos señalar, también, que frente a estos períodos que intentan marcar la evolución cronológica de la contabilidad en relación con los hechos sociales y económicos, existen autores que mencionan una evolución conceptual o de las ideas: enfoque legalista, enfoque económico y enfoque formal que no necesariamente coinciden temporalmente con los períodos señalados. Trataremos de marcar ambos aspectos.

4.2.1. Período empírico

Este período abarca desde las civilizaciones más antiguas hasta la Alta Edad Media, aproximadamente el año 1202.

Durante su transcurso se encuentran, en sus principios, formas rudimentarias de anotaciones a través de señales, signos y otros simbolismos que intentaban reemplazar la memoria o como algunos la llaman: la *contabilidad mental*. Tal como ya lo mencionáramos, existen antecedentes en las Sagradas Escrituras sobre anotaciones referidas a cosechas, censos, etcétera.

En las civilizaciones egipcias y luego en las fenicias, aparecen los *escribas* que eran los encargados de las anotaciones. También existen antecedentes de administración pública y de finanzas públicas entre los griegos y los romanos junto a los primeros libros que contenían anotaciones económicas.

La característica común de este período es la inexistencia de sistemas contables completos, limitándose a la representación, sin preocuparse por lograr una coordinación entre las distintas anotaciones.

Al avanzar en el tiempo, las anotaciones adquieren la forma que dio en llamarse *partida simple*, que asienta, en forma completa y cronológica, todo lo que corresponde incluir en las registraciones sobre las operaciones del ente, sin estar sometida a procedimientos ni basarse en principios preestablecidos. Tal simplicidad no permitía la detección de errores. Por otra parte, la partida simple sólo opera con cuentas patrimoniales pero no aparecían las de resultado.

Hacia fines de este período, en 1075, se produce la invasión a Jerusalén por los turcos y ello da origen a las Cruzadas. La finalidad de éstas era recuperar la Tierra Santa pero, durante los dos siglos siguientes, lograron además movilizar grandes masas de gente que, al trasladarse de

un lugar a otro, produjeron un incremento incesante del comercio y permitieron que ciudades como Génova y Venecia se convirtieran en centros comerciales por excelencia.

Como consecuencia de ello, los comerciantes necesitaban un mayor control sobre las mercancías y el dinero, necesitando además informaciones para el manejo de sus negocios. Sobre el particular existen registros de esa época referidos a la actividad mercantil en Génova.

En la actividad pública, uno de los primeros informes es el “*Pipe Roll*”, que es un informe sobre el estado de la Tesorería de Inglaterra presentado en términos narrativos.

4.2.2. Período de nacimiento y formación de la Partida Doble

Este período comienza en 1202, año en el que se conoce el “*Liber Abaci*” de Leonardo Fibonacci de Pisa y se extiende hasta 1494. El “*Liber Abaci*” incluye aspectos referidos a la teneduría de libros y entre otras cuestiones, propone la utilización de las cifras arábigas en reemplazo de las romanas que eran las utilizadas hasta ese momento. Sin embargo, las cifras romanas seguirán utilizándose hasta finales del siglo dieciocho.

Durante este período se desarrolló la partida simple, la que posteriormente se transformó en la partida doble. Ese desarrollo se debió fundamentalmente al crecimiento de la actividad comercial, tal como fuera expuesto en los párrafos precedentes.

Este incremento de la actividad comercial y económica produce además un cambio fundamental para el desarrollo posterior: la aparición del capitalismo. Esta idea origina un cambio en el concepto de riqueza, pasando la misma a ser considerada ya no como una simple acumulación de bienes, sino como un **capital productivo** que debe mantenerse y reproducirse (concepto de mantenimiento de capital).

Estos cambios conducen a introducir el principio de racionalidad en las operaciones y, para ello, resulta indispensable contar con un sistema de registro y de información más completo, que facilite al empresario mantener un control y conocimiento de la marcha general de sus negocios y de sus resultados.

Estas necesidades originan un proceso de evolución en los registros, pasando a utilizarse el método conocido como la **partida doble**. No hay precisiones acerca del momento de su origen. Algunos investigadores sitúan el comienzo de su utilización alrededor de 1340 en Génova, fundamentalmente en la tesorería de dicha ciudad. Otros investigadores sitúan su aparición entre los años 1250 y 1280 en Toscana y Lombardía y hay quienes creen encontrar antecedentes mucho tiempo atrás en el Medio Oriente al inicio de la Edad Media.

Lo cierto es que los mercaderes de esa época hacían anotaciones particulares de los conocimientos que adquirían a través de sus prácticas comerciales. Estos apuntes eran transmitidos de generación en generación y consiguientemente ampliados por sus herederos, constituyéndose en una valiosa guía de acción, aunque permaneciendo sin divulgación.

Entre estos apuntes pueden incluirse “*Practica della Mercatura*” de Fr. Bladucci Pegoletti escrito entre 1335 y 1343, que curiosamente trae anotaciones sobre las variaciones del tipo de cambio de las numerosas clases de dinero en circulación, entre otros temas. Pero la que quizás sea la primera obra que menciona la Partida Doble es “*Della Mercatura e del Mercante Perfetto*”, de Benedetto Cotrugli que fue redactada en 1458, pero impresa y publicada en Venecia en 1573.

Pese a todos estos antecedentes, el momento culminante de ese período está en 1494, cuando aparece la primera obra impresa sobre Contabilidad. La “*Summa de Aritmética, Geometría, Proportioni et Proportionalità*”, de Fr. Luca Pacioli, que incluye en su Tractatus XI

“*De computis et Scripturis*” treinta y seis capítulos dedicados a describir a la Contabilidad en Partida Doble.

En realidad, Pacioli no hizo otra cosa que resumir, ordenar y estructurar prácticas que, como hemos visto, ya existían y que en modo general se conocían como el “*modo de Venecia*”. Su aparición coincidió con la introducción de la imprenta en Italia –había sido creada en Alemania–, especialmente en Venecia, que contaba con las principales tipografías del momento. Este hecho, sumado a que Venecia en esa época era el centro comercial por excelencia y a que su publicación fue hecha en italiano y no en latín como era costumbre, facilitaron su enorme difusión y popularidad.

Con la Partida Doble aparecen:

- a) Los conceptos de “*Débito*” y “*Crédito*” para las cuentas.
- b) Las cuentas de “*Pérdida*” y “*Ganancia*”.
- c) La existencia de un libro “*Diario*”.
- d) La existencia de un balance para igualar los débitos y créditos (balance de comprobación de sumas).
- e) Este equilibrio entre débitos y créditos se expresa como:

$$\text{Activos} - \text{Pasivos} = +/\text{-- Resultados}$$

Las características principales en los comienzos, pueden resumirse en:

- 1) No se escinden ni analizan en sus componentes las cuentas de resultados.
- 2) Las cuentas se personifican como procedimiento pedagógico.

- 3) Los asientos de diario son simples (dos cuentas con redacción extensa).
- 4) El balance es una simple comprobación, no es de situación.
- 5) La práctica contable era complicada y confusa y no existía un cierre periódico regular (ejercicio), y no tenían importancia los aspectos de valoración.

Durante este período surgen algunas manifestaciones sobre Costos y también sobre Auditoría. Sobre este último aspecto, debemos destacar que dos (2) años antes de la obra de **Paciolo**, en 1492, se produce el descubrimiento de América llevando Colón en sus expediciones un Auditor designado por la Corona para controlar no sólo el viaje, sino también las posibles riquezas a obtener.

4.2.3. Período de extensión y aplicación de la Partida Doble

Este período se extiende desde 1494 hasta 1840 aproximadamente. Durante el mismo no ocurren avances significativos desde el punto de vista metodológico, aunque en su transcurso se expande el conocimiento de los principios de la partida doble y comienzan a perfilarse una serie de conceptos como el del resultado del período y la preocupación por la valoración de los inventarios.

La expansión de los principios de la partida doble, principalmente por todos los países europeos, desemboca en la aparición de aspectos que mejoran y amplían su práctica. Entre ellos podemos mencionar:

- a) En **Italia** uno de los autores significativos es **Angelo Pietra**, que introduce la idea de presupuesto, efectuando previsiones de ingresos y de gastos. Además, este autor es el primero que distingue entre la figura del “*Propietario*” y la de “*Empresa*” y perfeccionó el balance de comprobación de sumas de **Pacioli**, al agregar los sal-

dos de todas las cuentas del Mayor. **Giovanni Antonio Moschetti** se dedica a estudiar con amplitud las cuentas de Capital y de Pérdidas y Ganancias y distingue entre hechos permutativos y modificativos. **Ludovico Fiori** introduce los asientos complejos, ya utilizados en los Países Bajos e Inglaterra y redacta asientos de regularización y cierre. Una obra que merece mucha atención es la de **Giovanni Domenico Peri**, publicada en 1638–1665 bajo el título de *“Il Negotiante”*. En ella, se exponen aspectos referidos al arte de los negocios: la creación de la empresa, el uso de las cifras arábicas, la correspondencia mercantil, las tareas de caja. Por otra parte, se ocupa del transporte, los usos y costumbres comerciales y de las ferias y mercados, las compras y, finalmente, expone sobre la técnica contable y el derecho cambiario. Constituye, entonces, un gran compendio sobre la administración y registro de la actividad comercial de la época.

- b) En los **Países Bajos**, **Valentín Mennher** expone por primera vez los asientos complejos y, como ya lo dijéramos, manifiesta su preocupación por los aspectos de la valoración, al pronunciarse a favor del *“valor que rija en ese momento”* para las mercancías. En el siglo XVII, **Simon Stevin** es el primer autor que estudia la aplicación de la contabilidad al ámbito público, aunque no progresa en ese terreno. Por otra parte, propone la necesidad de establecer una cuenta de Resultados anualmente, siendo éste un antecedente de la idea de *“Ejercicio”*.
- c) En **Inglaterra**, lo más destacable es una incipiente preocupación por el cálculo de costos y el cálculo económico para la decisión. **James Dodson** publica *“The Accountat”*, donde describe un procedimiento de cálculo de costos por lotes o pedidos y posteriormente **Wardhaugh Thompson** en *“The Accountant’s Oracle”* explicita el cálculo de costos por procesos. Una situación curiosa fue protagonizada por **Edward T. Jones** que, en 1796, defendió la Contabilidad por Partida Simple aunque luego termi-

nó retractándose públicamente al demostrar la concordancia entre las sumas del Diario y del Mayor.

- d) En **Alemania**, no se producen avances significativos, pues se unen al movimiento contable en expansión con un cierto retraso. Sus preocupaciones están dirigidas a la denominada Contabilidad del Factor, sin preocuparse por el patrimonio total de la empresa.
- e) En **Francia**, la contabilidad tiene un desarrollo mayor. **Pierre Savonne** continúa con el cálculo del resultado por operación pero, en 1581, al proponer una cuenta de Mercancías Diversas, aparece la idea de inventario y ejercicio. En los siglos XVII y XVIII, se elabora una teoría de las cuentas que hace de su funcionamiento la esencia de la contabilidad, tratando de establecer una teoría contable sobre dicho instrumento. Uno de los aspectos más importantes lo constituye en 1673 la “*Ordonnance pour le Commerce*” de **Colbert**, que tuvo como principal inspirador a **Jacques Savary**. En ella se destaca:
- El Inventario, que alcanzó un puesto relevante en la Teneduría de Libros, conectando al mismo con la determinación de la renta anual.
 - La prescripción de la obligatoriedad de llevar libros, al establecer que el inventario debe hacerse cada dos (2) años.
 - Se determinan períodos contables, pero no la distribución entre períodos de aspectos que influyen en diversos ejercicios.
 - Se incluyen aspectos relacionados con la valoración poniendo énfasis en la *prudencia y el principio del valor más bajo*. Esta prescripción tenía como finalidad la protección del acreedor frente al deudor.

Otros autores franceses, **Matthieu de la Porte**, **Edmond Degranges de Rancy**, **Coffy**, proponen distintas clasificaciones de las cuentas y aparece para el registro un libro denominado Diario–Mayor.

Con la obra de **Degranges** aparece la que puede ser considerada la primera doctrina contable, aunque carezca de fundamentos verdaderamente científicos: **El Contismo**. Esta doctrina formula como aspecto central de la contabilidad el estudio y explicación del funcionamiento de las cuentas, de ahí su nombre.

- f) Finalmente, alrededor de 1760 (puede diferir la fecha según distintos historiadores), comienza en Inglaterra la llamada “*Revolución Industrial*”, que luego se expandirá por toda Europa produciendo enormes cambios sociales, económicos y culturales y, consecuentemente, en la contabilidad.

4.2.4. Período científico

El período científico se extiende desde alrededor de 1800 hasta nuestros días. Durante el mismo, la contabilidad despliega una gama de corrientes que dejan atrás las preocupaciones sobre el mecanismo de las cuentas, para indagar en aspectos más complejos y sustanciales que permitan elaborar un cuerpo de teoría contable.

A partir de 1800, como consecuencia de la revolución industrial, comienzan a desarrollarse empresas de todo tipo impulsadas por la necesidad de satisfacer las necesidades de una población en crecimiento y con mayor disponibilidad de recursos. Esto derivó en un incremento de la inversión de capital para atender a esas demandas y en el fortalecimiento de la actividad financiera, en especial los Bancos.

Este incremento en la actividad económica produjo en la contabilidad profundos cambios que derivaron en una gama de corrientes doctrinarias, cuyas consecuencias llegan a nuestros días.

Este período está marcado por las obras de distintos autores tales como **Ludovico Giuseppe Crippa**, con su *“Scienza dei Conti”*, publicada en 1838 y de **Francesco Villa**, *“La Contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche”*, publicada en 1840. Posteriormente, en 1850, **Villa** publica su *“Elementi di amministrazione e contabilità”*, considerada como su obra más importante.

En sus obras, **Villa** utiliza el término *“ragioneria”* para dar cabida a la integración de los aspectos relativos a la práctica contable con los principios que guían la administración de la empresa. En este sentido, entiende por administración de una cosa *“aquel complejo de operaciones y medidas que tienden a conservarla en su integridad y hacerla más productiva y obtener el máximo de ingreso con el mínimo de costo”* (Villa, Elementi ...). Por otra parte, se preocupa de marcar la diferencia entre la teneduría de libros y la parte de la contabilidad orientada a los problemas económico-administrativos de la empresa. Además, para el funcionamiento de las cuentas hace una clasificación de éstas en cuentas personales, cuentas de depósito y cuentas recapitulativas.

Esta clasificación de las cuentas aparece, también, en 1844 en Francia, pero con un sentido de reacción personalista. **Hippolyte Vannier** adopta la ficción de que las cuentas representan a personas, que resultan deudoras o acreedoras de la casa de comercio, o centro de las cuentas. Así clasifica las mismas en: Cuentas del Comerciante (Capital, Pérdidas y Ganancias), cuentas de valores de comercio (mercaderías, efectos a recibir, a pagar, etcétera) y cuentas de corresponsales (deudores y acreedores).

4.3. Las corrientes doctrinarias

Hacíamos mención al comienzo, que ciertos autores mencionan que existen en la evolución conceptual de nuestra disciplina distintos enfoques: el legalista, el económico y el formal. Si bien resulta difícil determinar claramente estas distintas corrientes doctrinarias, podemos tomar la clasificación mencionada por **Vicente Montesinos Julve** en su artículo “*Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la Contabilidad*”, ubicando la misma dentro de los enfoques mencionados. Así tenemos:

◆ **Enfoque legalista:**

- a) Doctrinas jurídico–personalistas.

◆ **Enfoque económico:**

- a) Doctrinas contistas y neo–contistas.

- b) Doctrinas económicas:

- Controlismo.
- Haciendalismo.
- Economía hacendal.
- Economía de la empresa.
- Patrimonialismo.
- Teoría de las causas económicas.

- Desarrollo de la contabilidad de costos. Contabilidad de gestión.
- Contabilidad no monetaria.
- Contabilidad social.
- Enfoque integral de la contabilidad económica.

◆ **Enfoque formal:**

- a) La teoría matemática y el empeño formalizador.
- b) Los aspectos conductistas y la concepción comunicacional.

4.3.1. El enfoque legalista

Este enfoque está dominado por las doctrinas jurídico–personalistas que encuentran su máximo exponente en **Giuseppe Cerboni**, que perfeccionó la estructura jurídica o personalista de las cuentas, desarrollando un procedimiento que llamó “*Logismografía*”. Su procedimiento se sintetiza en tres (3) elementos: el pensamiento económico, el administrativo y el contable. El pensamiento contable, según su concepción, “*aúna al pensamiento económico como también al administrativo, enseñando al primero a valorar bien los medios de adquisición y producción de la materia económica, y al segundo, a distinguir bien las cuentas del debe y del haber pertenecientes a cada cual.*”

El funcionamiento de las cuentas puede explicitarse en axiomas mencionados por **V. Masi**, del tipo: “*Una cosa es poseer la propiedad de la hacienda y otra distinta es administrarla*”, o “*No aparece un deudor sin que lo haga al mismo tiempo un acreedor y viceversa*”, o “*El debe y el haber del propietario no varía más que por el hecho de pérdidas y ga-*

nancias, o bien por aumentos o disminuciones a la primitiva aportación que el mismo propietario efectuó a la hacienda”.

El personalismo desplaza el interés de la investigación contable de las cuentas y los registros a los derechos y obligaciones de un patrimonio que es administrable. De allí surge una clara vinculación con lo jurídico. Este planteamiento limitó el objeto de la contabilidad a los derechos y las obligaciones de las personas.

Otro concepto importante de este enfoque lo constituye la *“Teoría de la Propiedad”*, posteriormente ampliada al concepto de *“Entidad Contable”*. Esta idea se preocupa por el tipo de relaciones jurídicas que se plantea entre la *“entidad”* y los terceros ajenos a la misma. Esto es reconocido como *“Teoría de la Entidad”*, que tendrá efectos significativos en la doctrina anglosajona y difundida luego en los Estados Unidos en 1922 por **Paton**.

4.3.2. El enfoque económico

La doctrina neo-contista se presenta como continuadora del contismo y tiene su origen en la formulación hecha por **Fabio Besta**. Esta doctrina rechaza la personificación adoptada por el contismo y centra sus preocupaciones en la **noción de valor**, captada y expresada a través de las cuentas y los balances. En la formulación de **Besta**, la cuenta aparece como un conjunto de valores. Si bien los neo-contistas consideran preciso conocer la realidad económica para manejar una entidad, continúan manteniendo el centro de interés en las cuentas. En Italia, esta doctrina evolucionará a la contabilidad definida como *“la ciencia del control económico”* o *“controlismo”*.

Fuera de Italia se desarrollan conceptos similares apareciendo las primeras manifestaciones de formulaciones del tipo: $A - P = N$, donde el primer término expresa la sustancia y el segundo el patrimonio neto. Es de interés resaltar que el neo-contismo en Estados Unidos es expresado

a través de “*teorías descriptivas*”, que adoptan como elementos fundamentales la cuenta y el valor y las “*teorías normativas*”, mucho más recientes, que expresan su preocupación por establecer un modelo de lo que la contabilidad debe ser.

Las doctrinas económicas surgen a continuación del neo-contismo en la escuela veneciana encabezada por **Besta**. Este autor define las funciones de la administración económica en tres tipos: funciones de gestión, de dirección y de control. Es en este último tipo donde la contabilidad tendrá su mayor desarrollo. **Besta** deja sentadas las bases para el estudio de la administración y la organización y asienta las bases económicas de la contabilidad.

Como corolario de estas preocupaciones por la administración de los entes, surge la corriente haciendalista, donde la contabilidad adquiere una posición preponderante. **Giovanni Rossi** es uno de sus mayores exponentes. En contra de estos supuestos surge la escuela industrialista, representada por **Fayol** y **Taylor**, quienes dan preeminencia a la ciencia de la administración u organización científica.

Las ideas expuestas fueron el germen de la escuela de la Economía Hacendal, creada y promovida por **Gino Zappa**, quien la define como “*la ciencia que estudia las condiciones de existencia y las manifestaciones de vida de las haciendas*”. Además, distingue dentro de ellas tres (3) aspectos: Organización, Técnica Administrativa y Contabilidad. Sin embargo, algunos críticos expresan que la contabilidad queda reducida al cumplimiento básico del registro. Se vuelven a formular clasificaciones de cuentas en Activos, Pasivos, de Costos, de Productos y de Capital. **Pietro Onida** continuará el pensamiento de **Zappa**.

La doctrina de la Economía de la Empresa adquiere su mayor desarrollo en Alemania. Algunos autores clasifican a los investigadores en dos (2) categorías: la escuela normativa (**Heinrich Nicklisch**) y la escuela empírico-realista dividida en: la corriente tecnológica (**Eugen**

Schmalenbach) y la corriente teórica (**Wilhelm Rieger**). La escuela normativa expresa la tesis de una fuente única de conocimiento basada en valores y normas de validez universal. La doctrina empírico–realista reconoce estas bases, pero manifiesta que la economía de la empresa debe basarse en juicios obtenidos a través de los fenómenos.

Interesa sobremanera en esta corriente el pensamiento de **Schmalenbach** que distingue en su concepto del balance: el balance patrimonial (estático), y el balance del rédito (dinámico). Este autor desplaza la atención del estado de “*situación patrimonial*” hacia la “*cuenta de Pérdidas y Ganancias*”, es decir, que centra la preocupación en la determinación y análisis de los resultados.

Otro autor, **Fritz Schmidt**, toma en consideración las continuas fluctuaciones del valor del dinero (inflación), y expresa que el empresario tiene que alcanzar dos (2) objetivos: a) conservar el valor relativo de la empresa en el mercado; y b) obtener el mayor rédito posible del empleo del capital. También asigna al balance general una doble función: establecer el valor actual del patrimonio y determinar el rédito del ejercicio.

El Patrimonialismo tiene como su máximo exponente a **Vincenzo Masi**, quien indica que el objeto de la contabilidad es el patrimonio hacendal en sus aspectos estático y dinámico. Divide la Contabilidad en tres (3) partes: la Estática, la Dinámica y la Manifestación del Patrimonio. Dentro de cada categoría distingue la contabilidad General y la Contabilidad Aplicada. En esta última se analizan la contabilidad privada, la pública y la profesional.

La teoría de las causas económicas distingue dos (2) aspectos representados por la contabilidad: el origen o financiación (causa) y los efectos (la concreción de las causas, generalmente en activos). **Leo Gomberg**, expone en su teoría causal que la contabilidad tiene como ley general el equilibrio entre causa y efecto. Otros autores avanzan en la materia constituyendo el inicio de los análisis dinámicos basados en flujos de fondos,

orígenes y aplicaciones. **Yuji Ijiri** en 1967, en su obra *“The Foundations of Accountig Measurement”*, expresa que *“el elemento esencial en la contabilidad por partida doble es la relación causal entre un incremento y una disminución en los recursos presentes o futuros de una entidad”*.

El desarrollo de la Contabilidad de Costos está emparentado con el desarrollo industrial y la evolución de la Economía y la Ingeniería. Existen para su expansión antecedentes en la escuela industrialista ya mencionada y en la lógica conexión con la escuela de economía de la empresa. Su mayor desarrollo, como una extensión de la Contabilidad de Gestión, se sitúa a partir de 1930.

La corriente de Contabilidad no Monetaria sienta sus principios en la posibilidad de incluir cantidades distintas de los valores puramente monetarios. Los intentos más recientes se remontan a **Ijiri** con su modelo de contabilidad multidimensional. El interés de desarrollar registros en unidades distintas de la moneda está provocado, fundamentalmente, por la necesidad de información interna y para evitar registros extra-contables.

La corriente de la Contabilidad Social se ocupó, principalmente, de los aspectos macroeconómicos, estableciendo sistemas de cuentas nacionales y, por otra parte, estudiando los flujos de fondos en la economía de una colectividad. También se observan tendencias orientadas a la integración de los sistemas de cuentas nacionales con la Contabilidad de entradas-salidas y la de flujos de fondos.

Actualmente, también se toman en consideración los aspectos microeconómicos, pues los usuarios no solamente exigen información por parte de la empresa acerca de sus aspectos económicos, patrimoniales y financieros sino que están interesados en aspectos sociales, éticos, medioambientales y ecológicos, y es la Contabilidad Social, a través del *sistema contable social*, el área del sistema de información del ente que puede responder ante estas inquietudes.

Dentro del área social se pueden distinguir, principalmente, aspectos relacionados con los recursos humanos (el personal y sus familias) y aspectos medioambientales.

La corriente del enfoque integral de la Contabilidad Económica, exige un replanteo en cuanto a los aspectos metodológicos de la contabilidad, dado que la misma se desarrolló para ocuparse de aspectos esencialmente microeconómicos. Un destacado exponente de esta corriente es **Richard Mattessich**. La idea es evitar los modelos aislados e integrarlos bajo una teoría general. Así estarían incluidas la Contabilidad Pública, la Contabilidad de los entes no lucrativos, la Contabilidad Gerencial, la Social, etcétera.

4.3.3. El enfoque formal

La teoría matemática y el empeño formalizador pueden expresarse bajo dos (2) orientaciones: por un lado, incluir el pensamiento contable dentro de las ciencias formales como una parte de la matemática y, por la otra, con un alcance diferente, la de exponer las teorías contables en términos formales utilizando el lenguaje matemático.

Finalmente, el enfoque a través de los aspectos conductistas y la concepción comunicacional encuentran su fundamento en el análisis del comportamiento de los individuos frente a los asuntos económicos. Bajo la perspectiva de estos enfoques, las organizaciones se entienden como coaliciones de personas que pueden tener objetivos propios distintos de los del ente. Exponentes de estas corrientes son: **Max Weber**, **Elton Mayo** y **Kurt Lewin** y, posteriormente, **Herbert A. Simon**, **J. G. March**, **Richard M. Cyert** y otros.

Esta influencia de los aspectos sociológicos, psicológicos y decisionales dan a la contabilidad un marco más amplio y de responsabilidad social, frente a aquellos análisis que casi exclusivamente la restringen a favorecer el objetivo de maximizar el beneficio.

4.4. El contador público

A partir de 1880, aparece en los Estados Unidos de Norte América la profesión de contador público. Asimismo, se crean las primeras asociaciones de contadores y comienza a desarrollarse la idea de regulación contable.

Sin embargo, esta incipiente regulación no alcanzó a ser suficiente y debido a la crisis de 1929/30, con el derrumbe de los mercados accionarios, demostró tener carencias sustanciales en aspectos de medición e información. Ello derivó en la intervención de organismos estatales que, con la colaboración de contadores, trataron de mejorar la normativa vigente.

Este camino de normativa contable sigue hasta nuestros días, teniendo un quiebre alrededor de 1960, cuando cambia el paradigma contable de “*determinación del resultado*” hacia el de la “*utilidad de la información*”. Así pasa el contador público a tener un lugar relevante en el desarrollo de la disciplina.

5. LA CONTABILIDAD COMO SUBSISTEMA DE INFORMACIÓN

Para lograr la correcta administración de una empresa es imprescindible contar con un adecuado sistema de información que permita tomar decisiones acertadas y en el momento preciso. De este sistema de información integral forma parte el *sistema contable*, que tiene como objetivo la captación y procesamiento de datos que permitan alcanzar los objetivos y fines de la contabilidad.

De acuerdo al fin que persiguen o al ente al que se refieren estos informes podríamos distinguir: Sistemas Contables Patrimoniales, Gerenciales, Gubernamentales y Sociales.