

La contabilidad como expresión socio-cultural: una reflexión histórica

Efrén Danilo Ariza Buenaventura

Profesor e investigador Universidad Nacional de Colombia - Colombia

Resumen

Este artículo realiza una descripción histórica a través de las edades antigua, media, moderna y contemporánea, de la forma en que ha evolucionado la contabilidad, los impactos que ha generado en el entorno, y la forma como el contexto social también ha incidido en ella. Se enfatiza en el carácter social que tiene la contabilidad y la manera en que, de una u otra forma, contribuye en la conformación de relaciones sociales.

Palabras clave

Historia de la contabilidad; relaciones sociales; esclavismo; feudalismo; capitalismo.

Abstract

This paper makes a historical description through old, middle, modern and contemporary eras, about the way the accounting has evolved, the impacts that it has generated to the environment and the way how the social context has affected it too. The social character of the accounting is emphasized and the form it contributes either way in the conformation of social relations.

Key words

Accounting history; social relations; slavery; feudalism; capitalism.

Recibido: 17-07-2012 - Versión final aceptada: 25-09-2012

Elementos iniciales

El origen de la contabilidad es antiquísimo. Ya desde los albores de la civilización en la denominada Edad Antigua, el hombre debió enfrentar la necesidad de llevar cuenta y razón de sus operaciones “financieras”.

Elemental y rudimentario al comienzo, el primitivo concepto de contabilidad evolucionó a la par con los distintos acontecimientos socioeconómicos que en una u otra forma actuaron siempre determinantemente en el desarrollo histórico de la actividad contable. Así, el paso de la actividad nómada a la sedentaria; la evolución de las tribus Griegas y Romanas en ciudades Estado y ciudad Imperio respectivamente; las invasiones bárbaras sobre Europa y las consecuencias que se acarreó; el invento de la imprenta y mucho antes el del alfabeto; la aparición del Mercantilismo y de la Revolución Industrial, y en la actual época el vertiginoso auge del maquinismo por gracia del avance tecnológico, son algunos de esos hechos históricos.

En consecuencia, el presente trabajo constituye un esbozo de la *historia de la contabilidad*, sistematizado para mayor facilidad de exposición y de comprensión a través de la sucesión histórica de las distintas edades por las cuales ha transitado la humanidad.

Finalmente, permítase decir que este documento está lejos de agotar el tema. Firmemente convencidos de las bondades y beneficios que se desprenden de la iniciativa personal, es de recomendar que los interesados complementen lo aquí expuesto con investigaciones adicionales, para lo cual se incluye al final una bibliografía mínima indispensable.

Edad Antigua

Los primeros pobladores de la humanidad conocieron una vida dominada por la necesidad de satisfacer los instintos primarios de alimentación y subsistencia. Debían de conquistar lo que no se hallaba a su alcance luchando contra la misma naturaleza, contra el hambre y la sed, contra las amenazas exteriores, contra el frío, el agua, el hielo, etc.

Pero paulatinamente, a través de los tiempos, la vida fue haciéndose cada vez más activa y donde lo permitieron las condiciones climáticas y geográficas comenzaron a poblarse las zonas vacías y, al aumentar la

densidad de población, cambió forzosamente el *modus vivendi* de los primeros recolectores y cazadores. La agricultura y el pastoreo sustituyeron a la caza y a la pesca y se formaron las primeras comunidades sedentarias, surgiendo consecuentemente nuevas formas de convivencia esencialmente diferentes de cuanto se conocía hasta entonces. El crecimiento de la población aumenta como consecuencia de una alimentación suficiente para todos, lograda en situaciones geográficas y climáticas también especialmente favorables. De los grupos más o menos sueltos de viviendas surgen los primeros pobladores y el rendimiento de los campos se incrementa.

En resumen y después de este fugaz paso por el devenir histórico del hombre primitivo, arribamos al momento que particularmente nos interesa. Cuando se crean las bases de una vida social relativamente organizada, también se crea, de una vez por todas, una dependencia entre los recursos y el marco geográfico, obligando de paso al hombre a aumentar la cantidad de esos recursos, tanto en el aspecto cualitativo como cuantitativo de los mismos.

Pero no sólo aparece para el hombre la necesidad de incrementar sus recursos de subsistencia, además debe controlarlos. En otras palabras, por “control”, queremos significar que, al hacerlo, está implícita la función de comunicar a los interesados (la comunidad) cuánto se produce (volumen de la cosecha), cuánto se gasta y cuánto queda, y que con el conocimiento de estos datos y su consecuente aplicación se puede regularizar el consumo entre cosecha y cosecha.

El hombre comienza a auxiliarse de esta información que por ahora es bastante limitada, debido a la carencia formal de la escritura y de los números, y lo que bien pudiéramos llamar el desarrollo de lo “conceptual” germina apenas en la mente del hombre. No obstante, la historia nos ofrece ejemplos de comunidades primitivas que con admirable ingenio suplían la falta de un lenguaje organizado.

Demos por ejemplo un vistazo a la comunidad de los Aztecas en la cual encontramos un esbozo de “conceptualización” del lenguaje y, dicho sea de paso, un germen del concepto de *cantidad*, cuando en su famoso calendario la cantidad de tiempo que deseaban expresar lo hacían utilizando símbolos específicos para tal fin. Con ello, los Aztecas daban cuenta del tiempo que había entre sembrado, cosecha y distribución.

Posteriormente, cuando esa relación entre el elemento tiempo el hombre la traslada o aplica conceptualmente a otras nociones, posee instrumentos para cuantificar los objetos, y llega el momento de decir, en cuanto a nuestra materia se refiere, que *las primeras formas de control (contabilidad) se encuentran como muescas en los árboles o como rayas en la tierra*. Y para diferenciar una clase de medida de otra, para diferenciar que una raya signifique tiempo y que otra corresponda a una medida de trigo, por ejemplo, el problema lo resolvía la simple *forma* de la raya. Podía ser recta para el tiempo y quebrada para el trigo; igualmente los hombres de las comunidades primitivas resolvían el problema mediante el uso de los colores: raya negra para significar tiempo, amarilla para registrar trigo.

Otra forma de contabilidad primitiva lo constituía el *Quipo*, con el cual “los peruanos de la época precolombina sustituían a la escritura y contabilizaban el registro de ciertos acontecimientos importantes y cifras representativas de fechas o cantidades”. Los quipos, formados por ramales grandes de cuerdas anudadas, registraban a través de sus nudos una cantidad específica con respecto a un objeto determinado.

Atrás dijimos que las primeras ciudades habían surgido de la agrupación de poblados y que en ellas la vida se había transformado una vez más. Es entonces cuando los hombres también se agrupan, toda vez que la variedad de actividades se hace más amplia y todo ya no puede hacerlo solo. El hombre deja de ser consumidor sólo de lo que producía por sí mismo en el círculo familiar y empieza a consumir también lo que producen los demás; de una economía de autoconsumo familiar el hombre ahora debe hacer frente a las exigencias propias de una economía de cambio.

Con la economía de cambio se superan los límites de la comunidad para satisfacer sus necesidades, ella implicó el trueque y posteriormente las transacciones mercantiles. En ambas actividades de intercambio subyace el concepto de *valor*, el cual es dado por las horas de trabajo que han sido necesarias para producir el artículo motivo del cambio. Para cambiar un artículo, trigo, por otro, vestidos, se hará en función de las horas de trabajo que fueron necesarias para producir las respectivas unidades.

Entre tanto, el lenguaje también ha evolucionado, esto se evidencia en la invención de símbolos como medio de expresión a través de sig-

nos pictográficos, y anteriormente en las gráficas murales descubiertas por los arqueólogos. En una gráfica, por ejemplo, una donde el dibujo representaba ganado, el dibujo del ganado, por una parte, y el número que de los mismos aparecía en el dibujo, por la otra, simbolizaba la cosa en sí (ganado) y su cuantía. Este instrumento (instrumento de lenguaje) le permitió al hombre hacer uso de la *función control* (función informadora-contabilidad), con la cual los encargados del registro simbolizaban los aumentos y disminuciones, gracias, como lo venimos diciendo, al dibujo cuantificado. Y a fin de que el intercambio de productos fuera un cambio entre iguales, esta experiencia, en el sentido citado, permitió la elaboración de tablas de equivalencia para agilizar el mismo intercambio (comunidad de los Quimbayas).

Más adelante, el contacto cotidiano del hombre con las “cosas” a través del trabajo originó una cierta identidad entre el hombre y los elementos, identidad que propició, a su vez, un nuevo avance en la evolución del lenguaje: el lenguaje oral como instrumento conceptual que permitió comunicar el aspecto “cualitativo” de las “cosas”.

Para arribar al lenguaje escrito transcurrieron varias etapas. A continuación nos referimos a la primera de ellas: cuando el lenguaje oral fue llevado a la escritura de tipo cuneiforme, en Sumeria (Mesopotamia), donde se halló el documento contable escrito más antiguo. Dicho documento es una tablilla de barro en la que se observa el número seis (6) hacia la parte central y debajo de éste el número veinticuatro, escrito con dos (2) círculos y cuatro (4) medias lunas, y que Louis Karpinski en la *Historia de las matemáticas* explica diciendo:

Se calcula su antigüedad en 6000 años a.C., su origen sumerio nos indica que fue en la Mesopotamia, donde ya miles de años antes había tenido origen una civilización, donde la actividad económica llegó a tener gran importancia dando origen a que se practicara la contabilidad. Dicha tablilla de barro fue escrita cuando la arcilla estaba aún fresca, con un palo puntiagudo o un punzón; las marcas hechas con el mismo son como puntas de flechas o triángulos, de aquí que se les haya llamado cuneiformes, cuneus (triangular). La marca hecha con el extremo obtuso del punzón formaba un círculo, tal como se obtendría si se enterrara el borrador de un lápiz en el barro. Haciendo presión solamente con un lado del extremo obtuso, se formaban números curvilíneos.

Algunos investigadores han creído encontrar en esta distinción los ingresos y egresos de la contabilidad por partida simple; otros más audaces identifican los números cuneiformes con los cargos de contabilidad por partida doble, y los números curvilíneos en créditos.

Acabada de ver la escritura de tipo cuneiforme era un tránsito en la evolución formal del lenguaje organizado, que para esta época de la Edad Antigua nos ofrecía testimonio fehaciente de la existencia de una actividad contable, muy primitiva y rudimentaria, pero contabilidad de todas maneras.

Caracterizada por la mezcla de dibujos y símbolos, la escritura jeroglífica sustituye a la cuneiforme, e igualmente nos muestra su uso para fines contables. En la revista *Finanzas y Contabilidad* (México), se reseña que para la época del Emperador Montezuma existían documentos contables que registraban información sobre el recaudo de tributos; dicha información, contenida en el libro llamado “Codixe de tributos”, constaba de treinta y dos páginas, que con excepción de la primera, recogía datos contables del siguiente tenor:

- a) El deudor (pueblo sojuzgado).
- b) Descripción muy detallada del “tributo” en especie, expresada en símbolos característicos del contexto.
- c) La cuantía de los artículos recaudados.
- d) El acreedor (Montezuma).

Brugscheby, por su parte, en la *Historia de Egipto y los faraones*, nos refiere que hacia el año 3623 a.C., con respecto a la administración de la casa del Faraón Menach, los escribanos, obedeciendo órdenes de sus superiores, anotaban los hechos de la vida doméstica registrando exactamente las entradas y los gastos del soberano, teniendo en buen orden sus cuentas.

La *Enciclopedia Británica* también nos informa al respecto que en el Imperio egipcio, en el 2500 a.C., los escribas llevaban testimonio de todas las actividades financieras. Finalmente, la escritura jeroglífica da paso a la escritura alfabética, en la cual el dibujo de los objetos desaparece y se registra únicamente el símbolo (alfabeto). En consecuencia, los encargados de registrar la información económica abandonan el uso del dibujo cuantificado y adoptan el nuevo concepto de expresión,

nombre del objeto o hecho (símbolos), concepto que también incluye la cuantía de la misma (números). Con estos dos instrumentos (la matemática y la escritura), la contabilidad obtiene dos vehículos con los cuales creará, por su parte, su instrumento particular de comunicación: *la cuenta*, con la cual la contabilidad informará no sólo de los hechos específicos y de su cuantía, sino además de las variaciones que ésta experimente.

Ahora bien, ya hemos señalado cómo con la aparición de los primeros centros urbanos las condiciones de vida existentes se habían transformado y cómo irrumpía un nuevo tipo de economía mucho más compleja. Reseñamos que de una economía de autoconsumo, el hombre comenzaba a moverse ahora dentro del ámbito de una economía de cambio. Prosigamos, y agreguemos que las primeras ciudades dejaron sentir su efecto, primero en la vecindad y luego más lejos cuanto más se ampliaban las relaciones comerciales, con el consiguiente intercambio no sólo de productos sino también de beneficios y de ideas.

Como es propio de la vida urbana no poder funcionar sin un cierto grado de organización, las instituciones necesarias para lograr esa organización pasaron a constituir la esfera gubernamental, la cual delimita la posesión del individuo. En este sentido, los organismos de la autoridad comenzaron a vigilar las fronteras de las esferas institucionales y privadas. Así las cosas, el Estado va tomando formas de control y de gestión, y concentrando para sí los excedentes de la actividad económica, en tanto que al mismo tiempo la comunidad obedece a los intereses de los monarcas.

Y en lo que respecta a la contabilidad, ésta es puesta al servicio del soberano, la información contable se hace y sirve para controlar la actividad económica del reino. Si antes el control contable era general, cuando el sistema de producción y la apropiación de lo producido eran comunitarios, ahora la contabilidad se particulariza y bien podemos hablar de una contabilidad del Faraón en Egipto, una contabilidad de Montezuma en México, etc., la cual informa de los tributos recaudados y de los gastos de las casas reales. En suma, es una contabilidad para la esfera oficial.

Pero con el transcurrir del tiempo no sólo el rey posee propiedades, también concentran riquezas sus colaboradores inmediatos y otras personas, recursos que colocaban en explotación para su propio beneficio,

lo cual implicó que desapareciera el trabajo comunitario y en su reemplazo se diera otro dirigido por todos aquellos que poseían recursos.

Como consecuencia de lo anterior nació la primera forma de explotación y la primera división de clases: irrumpe en la historia el *sistema esclavista*, el cual encuentra sus grados de expresión más elocuentes en Grecia y Roma.

En Roma encontramos, a través de las obras de sus pensadores, testimonios específicos e incontrovertibles sobre la práctica contable (Gertz Manero). La existencia de otros instrumentos de comunicación de la contabilidad como son los libros de contabilidad. Mucho más en Roma que en Grecia, la práctica contable fue frecuente y evidencias de la misma se encuentran en escritos de índole técnica, en el contenido de algunas leyes y en referencias históricas.

Así mismo en Roma aparece la contabilidad como una actividad privada, toda vez que en el sistema esclavista la necesidad de información sobre la cuantía y rendimiento de las riquezas, era una necesidad sólo requerida por los poseedores de recursos.

Al respecto se evidencia que bajo el Imperio, la técnica contable utilizó dos libros: *Adversa* y el *Codex*. Existe una versión que los define como un proceso que relaciona un mismo tipo de registro, según el cual *Adversa* es un borrador y *Codex* el libro a donde se trasladaba al final de cada mes todo lo que contenía el *Adversa*. Precísese que en Roma la veracidad de la información contable dependía de la registrada en el *Codex*.

Prosiguiendo con la versión anterior, el *Adversa* y el *Codex* únicamente registraban los ingresos (*accepta*) y los egresos (*expensa*) de efectivo. Cicerón, con bastante claridad, plasmó la diferencia entre el *Codex* y el *Adversa*, al decir: ¿qué es lo que negligentemente escribimos en el *Adversa*? ¿Qué es lo que con tanta negligencia confiamos a las *tabulae* (*Codex*)? Las unas son temporales, las otras son eternas; las primeras son borradas inmediatamente, aquellas se conservan; las primeras son para un tiempo corto, aquellas comprenden la fe y la devoción de una estima perpetua; las primeras son desechables, aquellas se conservan en un código.

Federico Gertz Manero le brinda al *Adversa* la función de registrar el movimiento de caja sin especificar la función del libro borrador, que puede esquematizarse así: ingreso (aceptada), lado izquierdo; egreso

(expensa), lado derecho. Al *Codex* lo presenta como el libro de deudores y acreedores, en donde se anotaba el nombre de la persona, el motivo y el monto en el ingreso (*accepti*) o cargo, así como el débito (*respondi*) por el cual respondía el deudor. Y cuando se iniciaba una operación de crédito se combinaban dos asientos: el usual por la salida del dinero en el *Adversa*, y el correspondiente del *Codex*.

Tal vez ambas versiones son correctas pero entendidas dentro de un proceso evolutivo. Al comienzo el *Adversa* era borrador y el *Codex* el oficial del movimiento de caja y, posteriormente, el *Adversa* se convierte en el oficial de caja y el *Codex* en el oficial de deudores y acreedores, estableciéndose en algunos casos, una interconexión entre los dos libros.

Por otro lado, la utilización de los libros de contabilidad en Roma reflejaba nítidamente la vinculación del derecho en la regulación de esta técnica. Según Cicerón, en la *Ley Paetelia Papiria* bastaba la inscripción del nombre del deudor en el *Codex* del acreedor, con el consentimiento del primero y la mención de la cantidad debida para anotar la obligación a favor del acreedor. No obstante, es de señalar la falta de claridad para establecer la manera como el deudor daba su consentimiento; se considera que debía de ser con su firma.

En resumen de los aspectos expuestos, anotaremos que la función informadora (contabilidad) requería conocimientos de escritura, matemáticas, economía y algunos elementos mínimos pero significativos de derecho, los cuales se iban adquiriendo y decantando en las diversas actividades que los actores romanos implementaban. Pues, es de aclarar que no existían centros de enseñanza contable especializados; en términos generales, los propietarios disponían de un séquito de mayordomos que gestionaban grandes masas patrimoniales que requerían registros contables. Allí se implementaban técnicas que se trasmitían de manera pragmática; mediante el ejemplo se instruía a los nuevos aprendices (generalmente inteligentes libertos).

Edad Media

La existencia del Imperio Romano se caracterizó por el déficit crónico de su producción, déficit agravado en la etapa final del Imperio por efecto de la apropiación de la tierra por parte del Estado, lo cual acarreó una disminución del producido agrícola. Los banqueros, por

su parte, aprovecharon la situación para incrementar el monto de los intereses que unido a la corrupción administrativa, precipitó a su vez la desvalorización permanente de la moneda. Esta situación que, entre otras consideraciones, es una radiografía de lo que constituye una economía en crisis, recibió su puntillazo final con las invasiones de los bárbaros, hundiendo en el ocaso, de una vez por todas, el esplendor del antiguo imperio.

Más aún, Constantino en el 330 fundó a Constantinopla y dividió el Imperio en dos: Oriente y Occidente. En el 414 España es invadida por los Visigodos, en el 455 ocurre el saqueo de Roma por los Vándalos y se inicia la Edad Media.

Periodo Románico

El poder central ve languidecer su autoridad al no poder ofrecer una adecuada protección, en la vida, honra y bienes de sus asociados. Dicha autoridad es trasladada, entonces, a una serie de propietarios regionales que en sus respectivos territorios ofrecían protección a núcleos limitados de personas (vasallos), quienes en contraprestación juraban fidelidad y obediencia a su señor, evidenciándose esta nueva relación por la entrega de sus tierras y fuerza de trabajo que hacían los primeros. El señor feudal, a su vez, retornaba las tierras para el trabajo, mediante un convenio según el cual el fruto o producto de las mismas se repartía entre las dos partes.

No obstante este estado de cosas, la actividad comercial mantuvo cierta regularidad, por lo que es fácil suponer también que la contabilidad continuó siendo una práctica usual. Así, por ejemplo, en medio del caos socio-económico que para la época imperaba en Europa y Asia, el puerto de Marsella permitía la entrada de mercancías provenientes de Egipto y Siria, y en una ordenanza de Carlomagno (El Capitulare de Villis) del siglo VIII, se estipulaba el levantamiento de un inventario anual de las propiedades del Imperio y el registro de sus movimientos en libros que llevaban por separado tanto los ingresos como los egresos. Nótese que aparece así un indicio de registro de cuentas no monetarias, no corrientes (cuentas por cobrar, cuentas por pagar) o, en otras palabras, cuentas patrimoniales que servían para reflejar las propiedades del Imperio (cuentas de inventario).

Es a partir de este momento histórico cuando se puede afirmar que el sistema Imperial Romano ha sido reemplazado a nivel europeo por el fraccionamiento señorial y regresivo denominado *feudalismo*, cuyo *eje organizacional lo constituye el contrato de servidumbre*, que genera concentración de poder económico, político y cultural en cabeza del señor feudal al extender paulatinamente la propiedad de la tierra o su control (mediante la obtención de productos o de tiempo de trabajo en sus tierras por parte de los siervos). Es de anotar que los siervos a cambio de su sumisión reciben protección militar, insumos, adscripción al feudo, entre otros, por su parte, el siervo debía reconocer la autoridad de su señor.

Con la consolidación del orden feudal, la sociedad va adoptando un relacionamiento estratificado, jerarquizado y de especificidad según caracteres de cada contexto y capacidad patrimonial de cada señor. En dicho orden fue muy frecuente la supresión del comercio, se fueron abandonando las transacciones en dinero y en el mejor de los casos se regresó al trueque.

En las mencionadas circunstancias, adentro de cada feudo, la contabilidad adopta la especificidad socio-contextual del mismo, evidenciando las siguientes tres características: (1) expresar las riquezas patrimoniales en símbolos de valores de uso; (2) ser desempeñada de manera diversificada por los agentes de cada estrato para redimir sus obligaciones ante sus superiores, acorde a expresiones culturales específicas; y, (3) expresar el grado de obediencia, honorabilidad, con que el siervo o dependiente se desempeñaba.

La Iglesia Católica, entre tanto, ya para esta época del siglo IX, se había convertido en el mayor poderío feudal de la Edad Media, pues poseía extensos territorios, variedad de propiedades y al interior de las organizaciones religiosas se desempeñaban innumerables labores, que además de garantizar permanentemente ingresos (diezmos, intereses, ganancias, entre otros) consolidaba su presencia política y cultural. De esta manera, la gestión y control de dicho poderío, hizo notorio en las órdenes religiosas el uso de la contabilidad, la cual experimentó adelantos muy significativos que iniciaron el trascender pragmático de la contabilidad hacia enunciados conceptuales doctrinales.

Así mismo para la Iglesia, convertida en la mayor prestamista de la Edad Media, apareció la necesidad de controlar los créditos otorgados

y de llevar por separado, para cada deudor, un control que mostrase la cuantía del préstamo y su disminución o aumento futuro. De esta manera, la Institución estaba en capacidad de conocer en cualquier momento el saldo que cada persona tenía, práctica contable que propició el nacimiento de las cuentas que en adelante se habría de conocer como el libro mayor. Este libro no sólo iría a registrar las cuentas por pagar y por cobrar, sino también el saldo de las mercancías, el saldo del valor de las tierras, del ganado, de las edificaciones, etc.

El orden mercantil

Las Cruzadas permitieron que Europa se aprovisionara de las mercancías producidas en el Asia, las cuales se mercadeaban en las llamadas ferias. En un comienzo periódicas, las ferias se convirtieron luego en mercados permanentes, hecho que estuvo posibilitado por la consolidación de asentamientos humanos (burgos o ciudades), lo que, a su vez, generó el suministro suficiente de artículos que suplieran las necesidades de los habitantes de la ciudad; en otras palabras, se revivía el relacionamiento social mediante la producción y el intercambio de bienes.

Ahora bien, dado que eran numerosos los negocios dedicados a comprar y vender artículos y consecuentemente bastante amplia la cantidad y variedad de los mismos que se podían adquirir, aparece para sus dueños la necesidad de obtener información de tipo contable que les permitiera controlar sus propiedades así como su rendimiento. Vuelve entonces la contabilidad privada a ser factor importante para los comerciantes, pero únicamente para ellos, toda vez que son precisamente los dueños de negocios quienes tienen el control directo sobre los mismos y era cada propietario el que determinaba cuáles cosas registraba y cuáles no. Es decir, existía una *identidad* entre el dueño y su negocio, se fusionaban como una misma y sola cosa y, en consecuencia, la contabilidad necesariamente debía de reflejar esta identidad, y la refleja, fundamentalmente, bajo el *sistema de partida simple*, en el cual no se registraba todo el acontecer económico, como ya lo dijimos, sino sólo la parte que el dueño cree significativa.

El sistema por partida simple es el resultado de aplicar el raciocinio natural a la ya expresada finalidad de llevar cuenta y razón de las

operaciones de una empresa. Ejemplo: sea un comerciante que inicia su negocio con un capital de \$100.000 y efectúa las operaciones que a continuación se indican:

- Compra de 1.000 kg. a \$20 cada kg., cuyo importe paga en efectivo.
- Venta de 700 kg. a \$30 cada kg. al señor Pedro, quien paga \$11.000 y queda debiendo el resto.
- Varios gastos generales por valor de \$2.500 los cuales se cancelan de inmediato.
- Compra de muebles por valor de \$4.000, se pagan \$3.000 y se queda debiendo el resto.

Una vez efectuadas las anteriores operaciones nuestro comerciante del ejemplo puede llevar sus anotaciones pertinentes sobre la base de los siguientes libros:

- a) Un libro diario, en donde registrará el enunciado de las operaciones (cuatro en nuestro ejemplo), a medida que éstas se vayan efectuando; igualmente, anotará otros datos complementarios que juzgue oportunos, como la fecha de cada transacción, por ejemplo.
- b) Un libro de caja para anotar las entradas y salidas de dinero en efectivo.
- c) Otro libro en el cual anotará (con debida separación) cuánto debe o acredita un cliente o proveedor en particular. Este libro podrá denominarse Mayor o bien de deudores y acreedores.
- d) También podrá llevar un libro de almacén en el que anotará (igualmente con la debida separación) las entradas y salidas en unidades (kilo, metro, litro, etc.) de las diversas clases de mercadería.

Sigamos suponiendo y pensemos que ha llegado la época de fin de ejercicio, y que nuestro comerciante procede a hacer arqueos para comprobar el saldo del libro de caja; efectúa un recuento de sus existencias en género, y forma la relación de saldos de deudores y acreedores, lo que le permitirá establecer un activo y un pasivo. Al activo añadirá la maquinaria, mobiliario, instalaciones, entre otros bienes que haya adquirido.

Si la contabilidad ha sido bien llevada, en este punto el comerciante podrá conocer el valor del capital para la fecha de fin del ejercicio (la diferencia entre el activo y el pasivo le dará dicho valor), y comparando los \$100.000 iniciales con el saldo de la fecha final, sabrá si ha tenido pérdidas o ganancias.

Pero el sistema de partida simple adolecía de defectos, no obstante que fue útil para nuestro supuesto comerciante. Observemos que falta una adecuada “trabazón” entre las anotaciones y que la compra de muebles por \$4.000 sólo se registra en caja, con la consecuente posibilidad de que la existencia de este mueble pase inadvertida al hacer el inventario. O también se presenta el riesgo de que no sea registrada alguna o algunas de las partidas correspondientes a clientes y proveedores.

Por otra parte, el problema llamado de la *identidad*, que se establecía entre el negocio y su dueño y planteado esquemáticamente según la ecuación: el dueño igual negocio, fue un reto cuya solución la contabilidad tuvo que enfrentar.

Veamos bien el problema de la identidad con un ejemplo, supongamos que una persona es dueña de varios negocios: los negocios A, B, y C, cada uno de ellos destinados a la compra y venta de diferentes clases de mercancías. De acuerdo con la identidad que el problema plantea, nuestro hipotético comerciante y sus negocios serán observados en relación con el único dueño, es decir, el dueño y sus negocios se integraban en una sola identidad y por lo mismo la contabilidad brindaba una información cuando más global, pero no del negocio A, B, ni C en particular.

Insistimos, estos problemas se manifestaron en una época en la que la contabilidad era manipulada según el criterio personal de cada propietario y según su personal conveniencia.

Sistema por partida doble

Vistas a grandes rasgos las deficiencias que la contabilidad por partida simple acarreaba para el logro de una información contable confiable y ajustada a las exigencias que se desprendían de los nuevos marcos económicos, reseñemos cómo ésta posteriormente recibió un impulso fundamental por parte de los religiosos de la época, especialmente Paciolo, Pietra y Flori, sacerdotes que difundieron la teorización del método empírico veneciano (partida doble).

Esa teorización permitió separar al propietario de su negocio, con base en el concepto de persona ficticia que los sacerdotes conocían; al hacer ver que la empresa podía ser catalogada como persona jurídica, el dueño era una persona natural, independiente de la empresa. En estos conceptos encontramos el germen de lo que posteriormente se conocería en principios contables con el nombre de la *entidad*. También es importante resaltar que la doctrina de la partida doble fue la primera en clasificar a la empresa como ente especial, pues ni aún en los litigios de tipo jurídico se había hecho antes. Más aún, hoy las legislaciones de casi todos los países del mundo, consideran a la empresa como una entidad, lo cual, dicho sea de paso, es un ejemplo de que la contabilidad también aportó a la ciencia del derecho.

Por analogía, Paciolo, Pietra y Flori le brindaron a las cuentas la capacidad de recibir y de entregar, y desde este momento, y cuatro siglos después, se va a tomar la cuenta como la persona que puede recibir o entregar.

Por último, tal como quedó después de Paciolo, Pietra y Flori, la llamada *doctrina de la personificación de cuentas* puede ser enunciada de la siguiente forma:

1. La empresa posee una personalidad propia, distinta de la del propietario.
2. El propietario, representado por la cuenta capital, es acreedor del conjunto de bienes que constituyen el patrimonio de la empresa, y dicho conjunto de bienes ha de considerarse dividido en varios grupos de cosas o valores que llamaremos “cuentas”.
3. Las cosas o valores englobados en cada cuenta han de tener entre sí homogeneidad contable.
4. Las cuentas que representan cosas o valores han de considerarse como “personificadas”, por lo tanto, serán deudores o acreedores según reciban o entreguen cosas o valores de su naturaleza.
5. Las cuentas abiertas directamente a personas serán deudoras o acreedoras según resulten de la propia naturaleza de las operaciones, pues la “personificación” sólo es aplicable a las cuentas impersonales. Las cuentas personales ya quedan personificadas por propia significación.
6. En toda operación no hay deudor sin acreedor y viceversa (Boter Mauri, 1959).

“Como ejemplo de contabilidad mercantil se conserva también la llevada por los hermanos Soranzo (Donado Soranzo e Fratelli) que data de 1416, y la de Andrés Barbarigo de 1431, donde se muestra en forma clara el sistema mundialmente conocido como *“a lla Veneciana”*. Consiste en un juego de libros, uno que se lleva siguiendo un orden cronológico (*giornale*) y otro que agrupa a la cuenta de caja (*corresponsalia*), pérdidas y ganancias, así como las cuentas patrimoniales; ambos libros constituían una unidad armónica contable a base de asientos inter cruzados con sus respectivas contrapartidas” (Gertz Manero, 1994).

La concentración de grandes masas de población en sitios fijos generó la presión de éstas para la satisfacción de sus necesidades y brindó la oportunidad a los mercaderes de vender permanentemente sus mercancías. Sin embargo, el transporte de las mercancías era difícil por lo precario de las vías de comunicación, era arriesgado transportarlas desde el sitio de producción hasta el lugar de venta o de consumo, motivo por el cual los habitantes de las ciudades se vieron empujados a producir las mercancías que necesitaban para su propio consumo.

En consecuencia, a la sombra de la actividad mercantilista se fue desarrollando un sistema de producción que evolucionó desde las células de producción familiares hasta los talleres artesanales que reunían al orientador o dueño y al aprendiz. En este sistema en donde la habilidad manual era lo fundamental, existía muy poca diferencia entre aprendiz y dueño. Más adelante éstos se asociaron en los gremios de patrones, gracias a la acumulación de capital, logrando ampliar y establecer definitivamente diferencias y relaciones de dominio frente a los aprendices, ya para entonces convertidos en trabajadores.

Ahora bien, dentro de la evolución de este proceso de producción hay que considerar de manera especial la de los instrumentos de trabajo, toda vez que el adelanto económico los dotó de movimiento y propició la creación de la máquina, convirtiéndose rápidamente en el motor de la revolución industrial, que traería transformaciones importantes a nivel económico, jurídico y contable.

Resumamos, el sistema de producción feudal evolucionó, dio lugar al mercantilismo y éste a su vez dio paso al capitalismo, del dominio del señor feudal pasamos al dominio del comerciante y ahora al dueño de la empresa: el industrial.

Con este nuevo sistema de producción la contabilidad deberá responder con nuevos tipos de información, lo cual veremos inmediatamente.

Los propietarios avistaron que la productividad de la máquina era mucho mayor que la producida por la actividad manual del hombre. Y como entre mayor fuera el número de artículos producidos y mayores las ventas, más amplias serían las ganancias, los inversores encontraron beneficioso vincularse tanto con los inventores de las máquinas como con los dueños de los mejores talleres y pusieron en marcha la era del maquinismo. Los que optaron por esta nueva línea de producción establecieron diferencias a su favor con respecto de aquellos que decidieron seguir la línea tradicional. Estos últimos, con el transcurso del tiempo, debieron vender sus talleres y muchos de ellos descendieron a la condición de simples trabajadores, empleados en no pocas ocasiones de los primeros. Igualmente, los propietarios triunfantes incluyeron en su nómina a una serie de personas privadas de medios de trabajo propios, pero a quienes la ley les daba la posibilidad y hasta la obligación de vender lo único que poseían: su fuerza de trabajo.

Dentro del sistema capitalista comenzó, pues, a evidenciarse la existencia de dos clases sociales: los dueños de los medios de trabajo y los trabajadores.

Precisando más en las consecuencias de la revolución industrial, digamos que ésta, al traer en su núcleo a la nueva empresa transformadora, afectó la naturaleza de los negocios de compraventa propios de la era mercantilista. La empresa transformadora adquirió una serie de factores y los convirtió en un producto nuevo, impuso su predominio como nuevo tipo de empresa para determinar la característica fundamental que habría de distinguir en adelante al nuevo tipo de producción.

Europa, entre tanto, se convertía en el “taller” del mundo, en donde se consumía lo que el resto del mundo producía y se producía lo que el resto del mundo consumía. No obstante, a la Europa transformadora se le presentó un delicado problema que no tuvieron ni la Europa Medieval ni la mercantilista: ¿cómo hacer para determinar el costo de los artículos que se producían? La pregunta era de exigente respuesta, debido a que de ella dependía el precio de venta. Los contadores arremetieron contra el problema, y desarrollaron unos procedimientos contables que fueron formando sobre la fase productiva (cuánto se ha

consumido de materia prima fundamental, cuánto de materia secundaria, qué tanto de maquinaria, cuánto de mano de obra, tanto la que interviene directamente en el proceso como la otra fuerza humana que es necesario utilizar para que la empresa opere, etc.). De esa forma se obtuvo la información del costo unitario que, comparado con el precio de venta permitió el cálculo de la utilidad bruta; la contabilidad general que se conocía hasta entonces, permitía conocer la utilidad antes y después de impuestos.

A la contabilidad de la producción se le llamó contabilidad de costos, la que ha servido para incluir el costo de producción; igualmente, se convirtió en un instrumento que permitió describir cuantitativa y cualitativamente el proceso de producción, generando un mayor conocimiento del mismo y convirtiéndose en un instrumento para mejorarlo.

Florenia es considerada como un centro industrial y bancario a partir del siglo XII, cuando la antigua ciudad agrícola se transformó en una plaza de gran mercado; su prestigio manufacturero se debió, particularmente, a la venta de sus famosos productos de algodón que se popularizaron por toda Europa (Gertz Manero, 1994).

El antecedente más remoto de contabilidad de una unidad textil de lana es la de “Benedell Asta Della Lana”, que data del año 1368, donde se llevaba un escrupuloso registro de la materia prima, de los procesos del tinte, del lavado de las lanas y de las telas terminadas.

En otras latitudes, Antonio Jacobo Frugger, comerciante de Aushurg, llevaba cuenta y razón de sus operaciones en forma semejante a la seguida por Satina (España), data del año de 1419. En el siglo XIV la iniciación de estos costos aislados dio por resultado una especie de teneduría de libros industriales o de costos muy elementales, pues en las cuentas sólo se registraban los costos principales. Sin embargo, poco a poco fueron apareciendo dos clases de registros: uno que se ocupaba de los aspectos mercantiles y otro de los costos de fabricación.

La historia de la contabilidad de costos es fascinante, pero su desarrollo más extraordinario se presentó en el siglo XX. Los costos aparecen primero como cifras históricas, después como cifras futuras, luego se consolidan sistemas como el de costos estándar hasta llegar a los costos de gestión.

En realidad fue hasta el siglo XX que la contabilidad de costos cobró auge y se evidenciaron drásticos procesos de evolución. El proceso de producción industrial hizo que fuera esencial valorar los bienes de acuerdo con sus elementos constitutivos. El empleo de maquinaria y energía eléctrica trajo consigo la necesidad de distribuir los diversos costos y de determinar la utilidad producida por cada artículo fabricado, básicamente el problema de los costos era el de determinar los precios y el monto de las utilidades. La contabilización del activo fijo y la política relacionada con su depreciación surgieron cuando se hizo patente la necesidad de cargar a los bienes producidos una suma por concepto del descenso del valor del activo fijo. A pesar de que el nacimiento de la contabilidad de costos se remonta al Renacimiento Italiano, quizá no puede decirse nada en concreto acerca de lo ocurrido al respecto con anterioridad al año de 1900. En épocas pasadas lo único que existía era una combinación de teneduría de libros industrial y de registro de costos.

A la vez, y a la sombra de las grandes transformaciones generadas por la revolución industrial, se efectuaron otros tipos de cambios en la mentalidad predominante de aquella época. Para poder entender su significado, es necesario retomar e integrar diversos cambios de mentalidad, de obrar, del sujeto y de su interrelación, hechos que se enmarcan en la llamada Edad Moderna.

Edad Moderna

El Renacimiento

Las promesas en un mundo feliz extraterrestre como premio a las privaciones terrenales son en alto grado desechadas y la verdad deja de ser pre-existente, pues ahora debe evidenciarse permanentemente, resultando fundamental lo factual. Al enfrentarse las dos visiones, triunfa la segunda, y ahora la base de la filosofía reside en el conocimiento. En la economía, por ejemplo, se constituye como referente básico el valor de cambio; se proclama la libre acción del individuo y la no intervención del Estado. El derecho, por su parte, también se transforma para defender los intereses de los nuevos propietarios, en tanto que las reglamentaciones de la contabilidad pública apuntan en ese nuevo sentido.

¿Cómo se transforma el derecho y por ende la contabilidad con la irrupción del maquinismo? El nuevo tipo de producción implicaba que la mayor cantidad de artículos elaborados, disminuía los costos, y la producción voluminosa, a gran escala, se constituyó como la más frecuente. Esta producción se debía vender en un período corto de tiempo, a fin de reiniciar nuevamente el ciclo, pero la venta rápida no se podía hacer siempre al contado, había que conceder créditos a los compradores, crédito que a su vez el productor había previamente recibido cuando compró materias primas. En otras palabras, el crédito se constituye en una condición *sine qua non* de la producción y la distribución.

Ahora bien, para conceder crédito se requería la seguridad de su pago, es decir, se le concede a la persona que posee recursos, que posea un buen patrimonio. Por tal razón, el derecho moderno va a establecer leyes que garanticen la devolución o la recuperación del crédito, sobre el criterio de que la relación comercial únicamente se establece entre dos patrimonios. El patrimonio *A*, al disminuirse a favor de *B* obtiene una obligación frente a *B*, y el patrimonio de éste al incrementarse por el crédito concedido por *A*, adquiere un derecho frente al patrimonio de *A*. Resumiendo, el derecho y las obligaciones giran ahora en torno a los objetos, con lo cual en nuestro ejemplo se lograba que cuando *A* no pagaba a *B*, éste podía agredir al patrimonio de *A*, lo cual era lo que importaba a *B* en última instancia.

Y en cuanto a la contabilidad respecta, ésta no puede escapar al pensamiento predominante y es así como durante los siglos XVIII y XIX aparecen doctrinas contables influenciadas por el nuevo orden jurídico. Una de ellas es la *doctrina de la cuenta valor* (Fabio Besta), la cual estableció que el objetivo de la contabilidad era el de dar cuenta y razón del patrimonio de la persona en un momento dado, así como en las variaciones que éste experimente. El patrimonio de cualquier unidad está conformado por dos clases de factores, unos positivos (activos) y otros negativos (pasivos). Las cuentas son unos instrumentos que la contabilidad utilizaba para significar dichos factores y la cuantía que la empresa tuviera en un momento dado, toda vez que las cuentas expresan las variaciones de esos factores.

Entonces, las cuentas representan no a personas sino a partes de un patrimonio; es el patrimonio el que experimenta variaciones que

pueden ser negativas o positivas, y por ende el patrimonio es sujeto de derechos y obligaciones.

Veamos los criterios de Fabio Besta, expuestos por Fernando Boter Mauri en su obra *Las Doctrinas Contables*: “cuenta es una serie de anotaciones referidas a un objeto determinado conmensurable y mutable, efectuada con la finalidad de registrar las condiciones y medidas de tal objeto en un instante dado y de registrar también las mutaciones que va experimentando, para poder dar razón del estado de este objeto en un determinado momento” (Boter Mauri, 1959).

En cuanto a las mutaciones que pueden experimentar las cuentas respecto a su valor son positivas y negativas. Las positivas son las mutaciones que aumentan el activo y disminuyen el pasivo. Las negativas son las mutaciones que disminuyen el activo y aumentan el pasivo.

De las mutaciones también podemos decir que precisamente los asientos en los libros de contabilidad tienen por objeto el registro de las mutaciones que las cuentas experimentan. Por lo tanto, insistiendo, si las cuentas tienen por objeto el registro de los elementos propios del patrimonio, en ellas no se registran derechos u obligaciones, ni aún en las que representen débitos o créditos. Se registran sólo las mutaciones del patrimonio, lo cual explica que en tales anotaciones los factores principales sean los *valores* de cuenta.

Los conceptos de *cuentas de personas* y *cuentas de objetos-valores* (patrimonio) implican los debates de los estudiosos e intérpretes de la contabilidad ejemplarizados por Cerboni y Besta, el primero defensor acérrimo de la *personificación* al interpretarla desde los énfasis de la propiedad y el derecho, por ello la cuenta significadora de derechos y obligaciones. El segundo, iniciador de la primacía de lo económico, visualizaba a la contabilidad como “expresadora” del incremento y la disminución del patrimonio, de riqueza, por ello para él la cuenta expresa exclusivamente distintas formas de patrimonio o de riqueza.

Ahora, regresemos por un momento al fenómeno de la revolución industrial, pero desde un tópico diferente. Ya vimos cómo la actividad transformadora exige el empleo de varios factores: máquinas, instalaciones y materiales, etc., que van a transformarse en fuerza humana y otros elementos. Igualmente vimos que para asegurar la rentabilidad de una industria era necesaria una producción en gran escala, en grandes cantidades. Ahora bien, crear una empresa de este tipo requería de un

cuantioso aporte inicial, además del riesgo que implicaba tal inversión. Así las cosas, es fácil entender la dificultad para encontrar una sola persona (un sólo socio) dispuesto a asumir el riesgo de hacer una inversión elevada. En consecuencia, se compartió la necesidad de asociar varios aportes individuales para desarrollar el objeto social de la nueva empresa, se compartieron el riesgo y los rendimientos y, percibamos algo fundamental, la empresa antes personal se convirtió en colectiva (anónima), generando una transformación organizacional muy significativa.

El regulador, a la par, se vio obligado a reconocer la independencia entre el propietario y la empresa, y a legislar en consecuencia. La nueva empresa colectiva revoluciona también los criterios administrativos que hasta entonces primaban. Al existir varios socios, dueños todos de la empresa, es natural que cada uno de ellos tuviera interés en preservar su inversión y en lograr una participación cuando menos equitativa al monto de lo invertido. Pero más aún, cada socio estaba interesado en administrar personalmente la empresa, pero sin que ninguno pudiera garantizar que su administración salvaguardaría el aporte y participación de los demás.

Entonces, no quedaban sino dos alternativas: los socios se constituían en administradores en forma simultánea, entorpeciendo el manejo y funcionamiento de la empresa, o todos renunciaban a la administración. La solución fue intermedia y por primera vez los dueños deben renunciar al control directo de los factores de la producción, lo que dio lugar a la administración independiente. En adelante el administrador era independiente de todos los socios, con el fin de que existieran garantías para todos.

Sin embargo, aún se debía atender a otro problema. Existía el riesgo de que el administrador independiente (gerente) manejara los recursos de la empresa en beneficio propio. Cómo solucionarlo si este nuevo tipo de producción era cualitativamente diferente de los conocidos hasta entonces y de mayor envergadura: ¿cómo hacer, si los socios no sólo no estarían en contacto con la empresa sino que además la interpretación de la información nueva requería unos conocimientos de los cuales carecían? Los socios, entonces, se vieron obligados a buscar una persona capaz de interpretar la información arrojada y que al mismo tiempo estuviera familiarizada con la elaboración e interpretación de informes contables. Naturalmente, esa persona independiente de la ge-

rencia, por una parte, y que trabajara en defensa de los intereses de los otros, por la otra, la encontraron en la figura del *contador*.

Por lo anterior, los contadores comenzaron a desarrollar nuevos procedimientos que les permitieran, desde fuera de la rutina de la empresa, evaluar el sistema de contabilidad; determinar si la información presentada por la administración obedecía a lo consignado en libros y si éstos eran congruentes con la realidad; si la empresa funciona con los marcos que la ley tenía establecida, etc. De esta manera, se gestaba la contabilidad pública (auditoría, censura de cuentas, revisoría fiscal).

La revolución industrial que tanto había afectado a las condiciones socioeconómicas de la época, igualmente, tuvo repercusiones en la percepción que se tenía del Estado. El gobierno inglés especialmente, por ser Inglaterra la cuna de la revolución industrial que había impulsado el traslado masivo de los siervos de las haciendas a la ciudad para obligarlos a convertirse en trabajadores y que reformó las viejas leyes para quebrar el poder de los señores feudales, advierte que la producción agrícola es afectada y que el recaudo de impuestos que genera este sector son insuficientes para atender a los gastos del nuevo tipo de gobierno. Es entonces cuando la actividad industrial debe tributar, pues entre más impuestos recaude el gobierno más estabilidad tendrá.

Pero para calcular la política de recaudos, el gobierno debe tomar como referencia los estados financieros que presenten las empresas, lo cual traerá como resultado una contra producción, una pugna entre propietarios y gobierno que sólo concilia la figura del contador, cuando el gobierno evidencia la veracidad de los estados financieros, precisamente, a través de esa persona capacitada e independiente de la gerencia y de los socios.

Recordemos que el crédito es una característica fundamental de esta fase de la producción y que sólo se concedía a quien tuviera la capacidad para pagarlo. Pues bien, esta capacidad se pone de manifiesto a través de los estados contables, respaldados por la firma de un contador independiente de la gerencia y de los socios. Esta condición es igualmente exigida a todas las personas interesadas en invertir en la sociedad.

Vista hasta aquí la historia de la contabilidad, observemos cómo la información que ahora suministra es notablemente más amplia y de la más diversa índole; existe una contabilidad que informa acerca de la gerencia de una empresa, que informa de los socios, de los inversio-

nistas, de los deudores, de los acreedores. Así mismo, una contabilidad que informa del gobierno. En fin, son muchos los intereses sociales y económicos que empiezan a depender, para su cabal control, de la información contable, y por la trascendencia que la contabilidad ha alcanzado, el Estado se ve obligado a reglamentarla, concediéndole el carácter de profesión liberal, el cual adquiere desde ese momento. Las nuevas relaciones jurídicas se enmarcan en los códigos comerciales, se regulan las exportaciones e importaciones, se ordena una nueva reglamentación tributaria, etc.

Concluyamos este acápite señalando que la revolución industrial, desde el punto de vista de la producción, implantó un nuevo tipo de empresa: la fábrica, así como otra desde el punto de vista de la posesión: la sociedad colectiva-sociedad anónima. Y la contabilidad, por su parte, dado que necesitaba adecuarse a las nuevas necesidades de información que la revolución industrial exigía, desarrolló la llamada contabilidad de la productividad o de costos, al igual que la contabilidad pública.

La técnica contable evoluciona una vez más. Es dejada la contabilidad tradicional que sólo suministraba información pertinente a los intereses personales del interesado. Así mismo su contenido se hace más amplio y complejo y los contadores logran articularlo de modo que ahora permite brindar información más completa que antes, de la historia financiera de la empresa. Tenemos ahora una contabilidad que ofrece una nueva información; que registra, desde el inicio, las variaciones que la empresa experimenta, especialmente en cuanto a los factores de la productividad.

Desde ese instante la contabilidad medirá el patrimonio y su importancia llega a ser tal, que ejercerá influencia y constante presión sobre las reglamentaciones de la contabilidad pública. Para efecto de ilustrar mejor lo anterior, veamos lo que dice Gertz Manero y Hendriksen acerca del amplio campo de acción que para entonces cubría la contabilidad y la importancia de la misma especialmente como contenido de muchas regulaciones del derecho, y acerca de la importancia y rápida expansión de la industria y de la sociedad anónima.

La obra de Courcelle-Seneuil, no obstante sus reducidas dimensiones, presenta una particularidad notable en la exposición técnica de contabilidad. Es el primer tratado que estudia en forma

conjunta las tres ramas de actividad contable, a saber: contabilidad comercial, contabilidad industrial y contabilidad pública. Y aún cuando esta última es tratada muy ligeramente, lo importante es señalar desde ahora el hecho que Courcelle-Seneuil creyó necesario mencionar entonces los tres grandes sectores en que la contabilidad se desenvuelve (Gertz Manero, 1994).

Por su parte, Hendriksen manifiesta:

La expansión general de la forma anónima de organización en Inglaterra la hizo posible la Ley Joint-Stock Companies, que fue la primera disposición para la constitución de compañías mediante registro pero con responsabilidad limitada. Esta ley disponía obtener saldos y cerrar periódicamente las cuentas y la presentación de un balance general “completo y equitativo” a los accionistas. El registro general con responsabilidad limitada fue incluido por primera vez en la ley de 1855 y en la ley de compañía de 1862 (Hendriksen, 1979).

Con anterioridad a 1800, solamente trescientas cincuenta y cinco empresas con fin de lucro se habían constituido como sociedades anónimas en los EE.UU. Durante el período inicial de la constitución como sociedad anónima en Estados Unidos, la firma obtenía su cédula de autorización mediante negociación directa con las legislaturas estatales. La primera ley de constitución para sociedades anónimas fue aprobada en Nueva York en 1811 con respecto a las firmas manufactureras. Sin embargo, la primera disposición legal moderna que permitió la constitución como sociedad anónima de cualquier negocio legal, apareció en Connecticut en 1837. Entre esta fecha y 1900, la mayoría de los demás Estados aprobaron leyes similares. Un aspecto interesante de las futuras leyes de sociedades anónimas fue su requisito de que no debía pagarse dividendos con el capital. Nueva York, por ejemplo, dispuso que los directores serían culpables del delito de menor cuantía, si los dividendos no se pagaban con las ganancias provenientes de la operación del negocio.

En esta fase de la revolución industrial, la industria textilera marchaba a la cabeza del adelanto tecnológico, en tanto que las sociedades anónimas y los bancos se constituían en las fuentes necesarias de la inversión.

Las empresas, por su lado, y especialmente aquellas de un mismo ramo de la producción, sostenían enconada lucha por hacerse a uno de los nuevos métodos de producción. Ello condujo a que el empresario intensificara el rendimiento de cada trabajador, pero no mediante el aumento de la jornada de trabajo como se puede suponer, sino mediante el uso de mejores máquinas; mediante una mejor división del trabajo que lo hiciera más técnico; mediante un estudio racional del proceso mismo de la producción y mediante una mayor capacitación del trabajador para que operara las máquinas con mayor destreza. Esto fue condensado en los estudios de Frederick Taylor y Henri Fayol.

Edad Contemporánea

No hay duda que la anterior política da resultado, se incrementa la producción y la industria pesada (siderúrgica, minería, etc.), empieza a crecer más rápido que la industria productora de bienes de consumo; la siderúrgica y la mecánica crecen más rápido que la industria textil.

Igualmente, comienzan a surgir grandes industrias que concentran cuantiosas sumas de capital, lo cual les permite aplastar a las pequeñas y medianas empresas competidoras del mismo ramo. A su vez el número de empresas fabricantes de productos cuya materia prima proviene del algodón, hierro y acero, empieza a disminuir, en tanto que el mercado quedaba atendido sólo por los pocos que pudieron seguir produciendo.

En suma, nos encontramos frente al nacimiento de las uniones monopolistas, ejemplo de las cuales lo constituye la sociedad Rockefeller en la industria del petróleo y la de “Acerías Unidas” de Carnegie, ambas en los Estados Unidos para el año de 1900; citemos también a Alemania con la industria del carbón “Dekirdof”, la industria eléctrica compartida por Beg y Siemens y la industria de la química monopolizada por seis empresas diferentes.

Otro aspecto de importancia radica en el estado de las comunicaciones, imperante entre los países de la época. Al hacerse más relevante la comunicación entre países, se genera un aumento de la actividad comercial y se hace más intenso a nivel mundial. Los inventos eran conocidos pronto y pasaban más rápidamente de un país a otro.

El anterior cuadro ilustra con cuánto celo los monopolios de cada país debían de cuidar sus mercados y el empeño que les asistía en conquistar otros nuevos. En pro de lograrlo, los monopolios decidieron ampliar sus actividades económicas en las colonias, allende los mares. Las grandes naciones desarrollan febril actividad con el fin de exportar e invertir sus capitales ya en otros países, ya en sus propias colonias, lo cual, a su vez, genera la industrialización de éstas, aunque no para que compitieran con la metrópoli, sino porque las minas y redes ferroviarias permitían la integración de las colonias al mercado mundial. Pero este proceso de monopolización requería de un aporte constante de capital, propias del sistema monopolista; estrategias como la compra de empresas rivales a fin de eliminar competencia, el mantenimiento de precios de venta bajos con el mismo fin, las inversiones en otras empresas o en otras ramas de producción con el objeto de ganar mayor estabilidad y poderío, entre muchas otras, eran políticas cuya puesta en práctica dependía, además del aporte inicial de los accionistas, de un constante flujo de dinero, independiente del invertido para la actividad propia de la empresa.

Y para ello estaban los bancos, entidades firmemente interesadas en la actividad industrial: al invertir en ella, el dinero podía encontrar una firme inversión crediticia que le permitiera al banco cubrir el gasto de alquiler del mismo dinero (gasto de interés) y obtener una ganancia (renta de interés). Y el industrial, por su parte, urgido de aprovisionamiento monetario, naturalmente que no vacila en comprometerse con el banco, a veces hasta con varios de ellos.

Como vemos, la banca y la industria tenían intereses en común y decidieron operar también en común. Desde entonces, no es raro observar a los industriales actuando en los directorios bancarios y a los banqueros desempeñarse como directores de empresa. Desde la posición bancaria el industrial conseguirá el control sobre el crédito, impidiendo que el banco hiciera préstamos a la competencia, a la vez que garantizaba el oportuno suministro de dinero a sus propias empresas; además, el industrial estaba en situación de conocer el manejo que el banco hacía del dinero aportado por la empresa o las empresas del grupo. En cuanto al banquero actuando como hombre de empresa usufrutuaba el desenvolvimiento del negocio, al cual su banco había prestado dinero.

Esta actividad conjunta, del industrial y del banquero, dio lugar al *capitalista financiero*, personero del llamado *capital financiero*, capital que debe entenderse como el capital de la industria y de la banca combinados, en el sentido citado, cuando en ese momento particular un mismo grupo de grandes capitalistas manejan o dominan simultáneamente bancos e industrias.

En resumen, el período anterior es el de los grandes monopolios que controlaron la producción interna de las naciones y exportaron capitales a otros sitios que prometieron mayores rendimientos. Repetimos, es la época del capital financiero, cuyas características tuvieron consecuencias en la información que aportó la contabilidad.

Cuando un monopolio, Siemens por ejemplo, extendió su radio de producción y distribución a otras naciones, apareció la necesidad de evaluar el rendimiento de la inversión en cada nación, con el fin de determinar el sitio más apropiado (provechoso), para invertir. La contabilidad, por supuesto, aporta tal información; pero, independientemente del nivel técnico alcanzado por la contaduría de cada país, ésta debía de ofrecer también una información que pudiera ser evaluada por los contadores y economistas de la metrópoli. Para lograrlo, lo más fácil fue trasladar la técnica contable de la metrópoli al sitio de inversión y con ella se registra el acontecer económico. Esto explica el por qué en los países que recibieron la inversión aparecieron contadores con la misión de “difundir la contabilidad”. Pero aquí también existía la posibilidad de que los contadores y los gerentes se unieran para cometer fraudes en contra de los intereses de los accionistas de la metrópoli, para evitarlo, los accionistas enviaron contadores públicos independientes de la gerencia, personas de su confianza, con el fin de que les suministraran un dictamen de los estudios financieros así como del manejo de los bienes de las agencias y de las sucursales.

Igualmente, los contadores de la metrópoli traían la misión de elaborar informes que favorecieran al accionista frente a los gobiernos de las colonias con el fin de pagar menos impuestos y para que los altísimos grados de explotación no fueran conocidos por los naturales de estos atrasados países. Simultáneamente, los informes verdaderos eran enviados a las compañías matrices. De esta manera resultaba explicable la presencia de contadores metropolitanos encargados de realizar y desarrollar la contabilidad pública, llámese ésta *auditoría externa* o *revisoría fiscal*.

Como a cada Nación generalmente no llegó un solo monopolio sino varios, de acuerdo con la posibilidad de explotar determinadas ramas de la economía, se explica por qué fueron necesarios varios contadores extranjeros. Éstos llegaron a las colonias con trabajos y queda clara la razón de la presencia y formación de firmas de auditores extranjeros operando en los países donde los monopolios habían invertido, aunque seguramente ellos (que no los monopolios) justificarían su intervención con el pretexto de difundir y enseñar los procedimientos de auditoría externa.

En esta forma quedaba este problema resuelto para los monopolios. Veamos ahora cuál no quedaba solucionado.

Sigamos utilizando como ejemplo a Siemens, Alemania, donde en un momento dado llegan los informes que medían la productividad y la situación de cada sucursal o agencia, al mismo tiempo que también se conocían los informes de la metrópoli. Se podía conocer entonces información de las partes, pero a los dueños les interesaba conocer los resultados que cobijaran la totalidad de su inversión; les interesa saber cuántas eran las utilidades totales, cuál el monto de sus posesiones y recursos, el monto global de las deudas, etc. En otras palabras, se tenían los informes de los microrganismos, pero no del macrorganismo del monopolio en su conjunto. Así mismo debe tenerse en cuenta que si bien entre la matriz y las sucursales se habían efectuado transacciones económicas, éstas venían reflejadas en los informes individuales, pero sin que tuvieran implicaciones para el conjunto.

En consecuencia, la contabilidad debió desarrollar unos procedimientos que le permitieran elaborar los nuevos informes contables, los cuales se denominaron *estados financieros consolidados*, y los procedimientos que permitieron la elaboración, se conocieron con el nombre de consolidación de los estados financieros.

Téngase muy en cuenta que estos estados consolidados no reflejan la actividad económica de la matriz ni de la sucursal individualmente considerados, sino que reflejaban la del conjunto.

La aparición del capital financiero, además, conllevó el desarrollo y crecimiento de la actividad bursátil, así como el complejo crecimiento del llamado mercado de valores, que implicó un estudio permanente de la rentabilidad y de las provisiones necesarias que evitarían inversiones desafortunadas y no rentables. Aunque ya de antaño se utilizaban estados

financieros, para esta época se hicieron comunes y ampliaron su contenido analítico. Apareció la disciplina del análisis financiero, que ofrecía una visión más exacta de la estabilidad y productividad de la empresa.

Estos nuevos conceptos habrían de tener sus repercusiones en el desarrollo de la contabilidad, toda vez que implicaron la adopción de algunos elementos que a manera de guías orientaron los procedimientos contables. Éstos se tomaron fundamentalmente de la práctica cotidiana por ser de mayor uso, porque ofrecieron mejores ventajas a los propietarios, o porque fueron los más fáciles de ejecutar.

Sea como fuere, los elementos guías permitieron orientar cabalmente la definición de qué era un gasto, qué un ingreso y, por lo tanto, qué cuentas debían de intervenir en un estado de ganancias y pérdidas, cuáles cuentas conformarían el balance general, etc. Con el pasar del tiempo, además de la elaboración de los estados financieros y de la información general que aportaban, se comenzó a estudiar en propiedad cada uno de los elementos que lo conformaban. De este modo fue posible conocer situaciones particulares que brindaban un mejor conocimiento de la empresa; los elementos guías permitieron que algunas partes se pudieran comparar con el todo y por ende determinar su incidencia particular en el conjunto. Ejemplo: si se cotejaba la utilidad total de un periodo dado con el total de capital aportado, era posible conocer cuánto se había ganado en el período por cada peso invertido. Lo anterior implicó que posteriormente se pudieran comprar estados financieros de una misma empresa, pero elaborados en fechas diferentes. Más aún, con estos instrumentos se pasó a comparar estados financieros de empresas de distintos sectores y se estimuló la búsqueda y discusión del *balance tipo*, al cual tenían que ajustarse las empresas.

En 1893 se creó en Bélgica una comisión extraparlamentaria cuyo objetivo era estudiar y proponer una fórmula de balance tipo. La comisión, no obstante que encontró muchos obstáculos para elaborar el informe, preparó cuatro modelos correspondientes a los cuatro tipos de empresas predominantes: comerciales, industriales, financieros y de seguros. Cuando finalmente elaboró el balance tipo, la Comisión reconoció que se le podía agregar diversas partidas según las necesidades y especialidad de cada empresa. No obstante, el proyecto de ley elaborado por la comisión no llegó a promulgarse (Boter Mauri, 1959).

Reconocidas las dificultades para la elaboración del balance tipo se partió a la búsqueda del establecimiento del balance contable, es decir, un plan de cuentas que sirviera para todas las empresas. En 1912 Héctor Blairon formuló en Bélgica su plan de cuentas adoptado por varias empresas de tal nación, aunque el plan único de cuentas encontró mucha resistencia en ese entonces.

Todo lo anterior repercutió para que, junto con la función que implicaba la contabilidad pública, los emisores o elaboradores de esta actividad fueran considerados como profesionales. La actividad de la contaduría ganaba así estatus dentro de escala social. Y para el profesional de la contaduría aparece, por tanto, la necesidad de adquirir un bagaje de conocimientos en donde se destacaban los contables, los económicos, los jurídicos y los administrativos.

En 1917 la junta de Reserva Federal y la Comisión Federal del Comercio reconocieron la necesidad de normalizar la preparación de estados financieros, con el fin de presentarlos a los banqueros, con fines crediticios. En tal virtud, la Comisión Federal del Comercio solicitó al Instituto Norteamericano de Contadores (AIA) que preparara un memorando sobre procedimientos normalizados.

Después de ser aprobado este memorando por la Junta de Gobierno del Instituto y la Comisión Federal del Comercio, fue presentado a la Junta de Reserva Federal para su estudio. Esta Junta le brindó un respaldo provisional y, a su vez, lo presentó a los banqueros y asociaciones bancarias en todo el país para su estudio y crítica.

El memorando fue publicado en el boletín de la Reserva Federal (en el número correspondiente a abril de 1917) y reproducido ese mismo año en forma de folleto bajo el título de *Uniform Accounting* (contabilidad uniforme). En 1918 se reproduce otra vez con el título de *Appoved methods for the preparation of balance sheet statements* (métodos aprobados para la preparación de estados generales).

La Junta de Reserva Federal publicó en 1929 una edición revisada bajo el título de *Verification of financial statements* (verificación de estados financieros). La contabilidad tenía que ir aparejada a este fantástico adelanto comercial e industrial, de manera que la primera gran escuela de comercio que enseñó contabilidad como una técnica académica, fue la Universidad de Pensylvania en 1881. Surgió seis años después una importante agrupación profesional que se organizó bajo el nombre de

American Association of Public Accountants (1887), aunque hay que advertir que no hacemos referencia a esta agrupación por ser la primera que se conoce, sino por ser ella la que más se ha preocupado por el adelanto tecnológico de la contaduría pública que tuvo como causa el auge económico antes mencionado.

Indudablemente, la agrupación de contadores con más abolengo dentro del régimen liberalista, y la más antigua, es The Institute of Chartered Accountants of Scotland que fue fundada en Edimburgo en 1854. En 1880, se constituyó The Institute of Chartered Accountants of England and Wales. Organismos semejantes se constituyeron formalmente en Francia en 1881, en Australia en 1885, en Holanda en 1895, en Alemania en 1898, en Nueva York, también en 1898, se otorga reconocimiento legal a la profesión (Gertz Manero, 1994).

Los monopolios, con el fin de lograr el dominio del mercado, concentran capital en activo fijo, el cual no utilizaban en toda su capacidad, para garantizar precios altos. Crece el capital fijo en comparación al capital variable (mano de obra) y se da así la tendencia a la disminución de la tasa de utilidad.

Ahora bien, como los monopolios tienen capital invertido en maquinaria, tratarán de obstaculizar el progreso técnico que conlleva la aparición de nuevas y mejores máquinas, pues de lo contrario sus máquinas e instalaciones resultarían inadecuadas, obsoletas y tendrían que cambiarlas por las nuevas. Además, al dominar también el adelanto tecnológico, los monopolios se encuentran en condiciones de determinar qué inventos técnicos se llevan al mercado o, cuando menos, postergar su aparición. Dicho de otro modo, el monopolio no toma la técnica que implicaría un incremento en la productividad y de esta manera no puede compensar la tendencia decreciente de la tasa de utilidad.

En consecuencia, para evitar una disminución de sus ingresos, los monopolistas imponen tributos a las demás empresas, al sector agrario, obligando a sus proveedores a vender con subprecios y a sus compradores a pagar sobreprecios. Entendemos que de esta manera los monopolios se apropian de la plusvalía obtenida por otras empresas. Entendamos también que esta rapiña por la plusvalía genera choques entre monopolios internos y externos que, en últimas, sólo puede resolverse con el enfrentamiento bélico directo (primera y segunda guerras mundiales).

Nos encontramos, pues, en una etapa en donde el capitalismo ha dejado de ser revolucionario y se ha tornado retrógrado. Para evitar desaparecer del mercado mundial, los monopolios se ven obligados a incurrir en la adquisición de adelantos técnicos que en esos momentos les darán ventaja, ya que les permitirá incrementar la productividad y por tanto vender a menor precio, adquiriendo nuevos mercados. Esto, naturalmente, a costa de otros monopolios que se quedarán con lo producido, generando una crisis tal de la que no se salva ni el más grande de los países monopolistas: los Estados Unidos. La verdad es que en el fondo el sistema de producción capitalista, dado bajo formas sociales, se contradice con su distribución o apropiación marcadamente individual, en el cual unas cuantas personas concentran la productividad del sistema, lo cual genera que la gran mayoría no pueda comprar lo que se produce, ni que la minoría con muchos recursos sea capaz de consumirlo todo.

La crisis del capitalismo se presentó, fundamentalmente, por la *no correspondencia de lo producido con lo consumido*. La crisis de 1929 en los Estados Unidos tuvo la anterior naturaleza y ella implicó, en dos dimensiones, adelantos en la técnica contable: la una, en la búsqueda de una mejor información contable; la otra, en la decisión del Estado por desarrollar la actividad económica, o regular la actividad de las empresas, ampliando los horizontes para que la contabilidad actuara en el sector público (cuentas nacionales, presupuesto).

Por la época de 1920 a 1929 en los Estados Unidos varios sectores de opinión cuestionaron las prácticas contables de ese entonces, pues situaciones financieras estables, dadas por la contabilidad de ayer, no correspondían con la bancarrota que presentaron las empresas, objeto de los informes. Es necesario aclarar que tras la crisis real de muchas empresas, varias presentaron crisis ficticias.

El gobierno, los accionistas, los economistas, los inversionistas, los administradores de empresas llamaron indignados porque se les suministra mejores procedimientos contables. A la cabeza de la tarea coyuntural que se le presentaba a la profesión, actuaron los gremios de contadores tales como la Asociación Norteamericana de Contadores Públicos (AAA), el Instituto Norteamericano de Contadores Públicos y otras agremiaciones. Se debe resaltar igualmente los aportes de algunos tratadistas como Hatfield, Canning, Littleton, Montgomery, Paton, etc.

La tarea específica fue dotar de una teoría general que le diera bases uniformes a los múltiples procedimientos que desarrollaban los contadores; en tal sentido, los gremios formaron comisiones que abordaran tal tarea, dedicándose fundamentalmente a recolectar las múltiples prácticas, a recomendar las mejores y a brindar respuestas específicas a las necesidades específicas.

Tanto el Instituto como la Asociación hicieron sendos pronunciamientos que recogieron las bases anteriormente mencionadas, empezando a denominarlos como *principios de contabilidad*.

En 1938, a solicitud de la fundación Haskin y Sells, Sanders, Hatfield y Moore, publicaron su *Statement of accounting principles* (una exposición de principios de contabilidad). En la carta de presentación de la monografía los autores manifestaban:

En la preparación de esta declaración, el Comité ha tratado de enunciar los principios y reglas de contabilidad que dicten lo que debe aparecer en un balance general y un estado de ganancias y pérdidas, y las cuentas de las cuales se compilaron.

La distinción cuidadosa entre las transacciones relacionadas con el capital y las relacionadas con los ingresos. La aplicación consistente de los procedimientos de contabilidad. La necesidad de un tratamiento conservador de las partidas a las que hay que aplicar el juicio. La aplicación del concepto de la utilidad neta del ejercicio corriente de operación. La aplicación de la regla de costo o mercado del activo no circulante. Y al dar cuenta de los cargos diferidos, la necesidad de dar cuidado especial a la distinción entre los cargos que redunden en beneficio de ejercicios futuros y las pérdidas realmente sufridas en el ejercicio corriente (Hendriksen).

A partir de 1949 se empezó a dar en los Estados Unidos una crítica a la labor desarrollada hasta entonces en lo relacionado con dotar a la contabilidad de una teoría general. Los trabajos subsiguientes comenzaron a manifestar algunos frutos a partir de 1960, pues las investigaciones se sistematizaron, se adoptaron métodos de investigación adecuados y los contadores norteamericanos pudieron establecer una estructura de la teoría contable. Ahora bien, si bien es cierto que la contabilidad puede mostrar una teoría que respalde su práctica, también es necesario resaltar que la teoría no es coherente en su conjunto y que,

estudiada en los diferentes contextos, en estos momentos se requiere de un esfuerzo, especialmente por parte de las naciones dependientes, a fin de cuestionar si la teoría y las prácticas que descansan en dicha teoría son las más adecuadas.

Prosigamos, la crisis de 1929 en el más robusto y confiado bastón del capitalismo enseñó que la automatización de la economía junto con los mecanismos del mercado, eran incapaces de asegurar la supervivencia del régimen, por lo tanto, era necesario que interviniera otro factor, una nueva fuerza que regulara y tratara de sistematizar la actividad económica. Ese nuevo elemento es el *Estado*.

En consecuencia, la intervención cada vez más creciente del Estado, más consciente del papel que le corresponde desempeñar, caracteriza al denominado *Estado de bienestar*, el cual indica que para salir de la crisis es necesaria la participación conjunta del Estado, el capital y el trabajo, esto permitió redistribuir la productividad y a partir de allí instaurar los denominados derechos económicos y sociales.

Consideremos ahora dos factores que en el desenvolvimiento del Estado de bienestar generaron *a posteriori* obstrucciones para su consolidación. Si bien es cierto que para los años 1960-1970 se vivían varias transformaciones permanentes de las técnicas de producción, también lo era que este hecho apareció como un subproducto de la permanente carrera armamentista. Si se examina el nacimiento del 99% de las transformaciones técnicas que se aplicaron a la producción se observará que en principio su origen era militar (Mandel, 1973).

Los gastos militares que antes de la segunda guerra mundial crecían en los países adelantados entre un 3% y 5% del ingreso nacional, para esta época aumentaron entre un 25% y 30%, lo cual implicó un constante crecimiento de la participación del Estado en el ingreso nacional.

Por su parte, los salarios diferidos (seguros sociales) constituyeron un resorte amortiguador que impidió la caída brusca de los sueldos de los trabajadores en los períodos de crisis y, por lo tanto, del ingreso nacional.

La demanda global puede dividirse en dos categorías, demanda de bienes de consumo y demanda de bienes de producción (bienes y equipos). La ampliación de la regularización de los fondos de seguridad social permite evitar la caída brutal de la demanda de los

gastos de bienes de consumo, la ampliación de los gastos públicos, sobre todo de los gastos militares, permite evitar la caída brutal de los gastos de la demanda de bienes y equipo (Mandel, 1973).

Percíbase con la anterior cita el objetivo anticrisis que persiguió la intervención del Estado cuando emprendió estas gestiones. Pensemos ahora en las diversas empresas que dependen de la industria militar (la aeronáutica, la electrónica, la construcción naval, las telecomunicaciones, la ingeniería civil, la industria nuclear, etc.), imaginémonos el sin número de actividades que dependen o pueden ser influidas en una política de seguridad social (Ministerio de Salud, de Educación, Recreación, etc.), y podremos percibir a través de estos dos ejemplos cómo el rol de Estado interventor lo hace participar en un gran número de actividades económicas, a fin de regular la distribución del ingreso nacional y el consumo nacional. Agreguemos la regulación del comercio con otras naciones y estaremos en condiciones de entender la urgente necesidad del Estado para ampliar las técnicas de información contable que hasta ese momento poseía.

Ya desde Glandstone en Inglaterra (1840), el presupuesto se había convertido en un balance del sector público y comenzó a brindar una idea de programa de gobierno. En Estados Unidos, desde 1789, el Secretario de Tesoro era obligado a preparar y presentar estimaciones de los ingresos y gastos públicos. El presupuesto se convirtió en el documento con el cual el presidente exponía su plan ante el Congreso y a la vez en un medio eficaz que permitía hacer responsable al presidente.

La ley de presupuestos y de contabilidad de los Estados Unidos, en 1921, constituyó la base de un gobierno serio y solidario, y la ejecución del presupuesto llegó a ser tan importante como su formulación (Enthoven, 1969).

Téngase presente que antes de la crisis de 1929 en el sector público se tenía como máxima el estado presupuestal, el cual podemos significar como un instrumento de contabilidad oficial o contabilidad de gobierno. Y es a partir de ese instante, cuando el Estado empieza a sentir la necesidad de obtener y formular una información acorde con la cada vez más creciente actividad económica.

En el siglo XX los países llegaron a ser tan interdependientes y a padecer enfermedades económicas tan contagiosas que se hizo necesario disponer de gran acopio de datos para contribuir con su remedio. La intensidad de la depresión de los años 30 posibilitó el surgimiento de la doctrina keynesiana acerca de que sería la política central por sí sola y no los factores automáticos los que encontrarían el antídoto.

Lo anterior hizo que se enfocara la atención sobre la necesidad de *medir* el problema que quería resolverse. Así mismo, los trastornos que la post-guerra causó en las relaciones económicas internacionales obligaron a reconocer la necesidad de modernizar la información sobre balanza de pagos. Tal como el empresario tiene en cuenta los estados financieros de sus negocios para decir si debe incrementar su producción o alterar sus precios, los diplomáticos y los representantes de los organismos internacionales deben estudiar los estados contables nacionales, para decidir sobre la reevaluación de moneda, imposición o supresión de barreras aduaneras o sobre programas de inversión nacional o extranjera (Powelson, Pimentel, Ramón, Sobrino, 1973).

En tanto que la contabilidad comercial se ocupó de registrar las actividades económicas de las empresas, la contabilidad económica se ocupó de sectores más amplios, tales como los consumidores, el exterior, el gobierno, las empresas consideradas en su conjunto (Powelson et al., 1973). Los compiladores de las cuentas nacionales dependían, para gran parte de su información, de datos contables comerciales, tales como balances de los bancos, los estados de pérdidas y ganancias de las empresas, entre otros informes.

Finalmente, para concluir, podemos indicar que *la contabilidad como expresión del pensamiento* manifiesta en este documento un potencial transformador que le ha permitido estar presente en las diversas formas en que ha devenido la transformación social.

En este sentido, se ha visualizado el existir de la contabilidad como valor de uso hasta llegar a expresarse como valor de cambio, se ha captado el énfasis privado de la información contable hasta expresar el énfasis y el interés público, igualmente se pudo evidenciar el énfasis de la información contable como evaluación del pasado para transitar con el denominado presupuesto para referirse al futuro, y de la misma forma

se evidencia un énfasis del referente micro o particular de la información contable hasta referirse a la circulación de la riqueza nacional en las denominadas cuentas nacionales.

Estas transformaciones de la contabilidad, como ha quedado evidenciado, no han sido producto exclusivo de la dinámica específica de la contabilidad sino que se han ido gestando a propósito de su interacción con las grandes transformaciones socio-contextuales.

Bibliografía

- BOTER MAURI, Fernando. (1959). *Las doctrinas contables*. Madrid: Editorial Juventud.
- PONCE, Aníbal. (1987). *Educación y lucha de clases*. Madrid: Ediciones Akal.
- KUCZYNSKI, Jürgen. (1979). *Breve historia de la economía*. Editorial de Ciencias Sociales.
- GERTZ MANERO, Federico. (2006). *Origen y evolución de la contabilidad*. México: Editorial Trillas.
- MANDEL, Ernest. (1973). *Introducción a la teoría económica marxista*. Argentina: Editorial CEPE.
- ENTHOVEN, Adolf. (1969). Evolución de la contabilidad y sus fines. *Revista Finanzas y Desarrollo* Vol. 6 N° 2.
- HENDRIKSEN, Eldon. (1979). *Teoría de la contabilidad*. Madrid: Unión Tipográfica Editorial Hispanoamericana (UTEHA).
- POWELSON, John; PIMENTEL, Rubén; RAMÓN, Herminia; SOBRINO, José Manuel. (1973). *Contabilidad económica*. México: Fondo de Cultura Económica.

EFRÉN DANILO ARIZA BUENAVENTURA
edarizab@gmail.com

Contador Público egresado de la Universidad Nacional de Colombia (Bogotá). Magíster en Sociología del Trabajo de la misma Universidad, donde es profesor asociado. Su vida ha estado dedicada a la investigación y a la docencia. Académico del Centro Colombiano de Investigación Contable (CCINCO). Reconocido conferencista nacional e internacional. Sus reflexiones y trabajos se enmarcan en diversos temas, tales como: historia de la contabilidad, educación contable, responsabilidad social empresarial, contabilidad ambiental, entre otros.