

CORRIENTES DOCTRINALES DE LA CONTABILIDAD A TRAVES DEL ANALISIS DE VICENTE MONTESINOS JULVE

04-05-2015

Contabilidad

Susana Noemí Tomasi

INTRODUCCIÓN

Vicente Montesinos Julve, desarrolla en el trabajo Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad, Publicación C.E.C.E., Facultad de Ciencias Económicas Universidad de Buenos Aires, Historia de la Contabilidad, 1994, un análisis de la evolución histórica de la Contabilidad, a través de la utilización de una serie de trabajos de distintos historiadores contables, de manera tal de estructurar las ideas críticas, que va a exponer respecto a la formación y evolución de la ciencia y técnica de la Contabilidad.

Expresa, además, que el historiador de la contabilidad se sitúa en un punto determinado del desarrollo de la ciencia contable y trata de averiguar el proceso histórico que ha conducido a aquel estado de cosas y que evidentemente, las convicciones científicas del investigador histórico influyen decisivamente sobre su obra, variando así la perspectiva, los hechos contemplados, su estructuración y las conclusiones alcanzadas.

Su criterio es que la historiografía de la ciencia contable, debe contar con los datos de la historia económica y social y desarrollar un esquema histórico de la evolución de la Contabilidad en términos comparativos con el resto de las disciplinas científicas con las que se encuentra relacionada, y así establecer el papel de la Contabilidad dentro del cuerpo de las ciencias, sus logros en el terreno de la técnica y la influencia que sobre ella han venido ejerciendo las condiciones de la sociedad en la que se desenvolvía, en especial el nivel de desarrollo económico, influencia que también conviene resaltar, es recíproca.

Como síntesis, dice que la relación **cronológica de los hechos, la crítica científica y la historia externa** son los tres elementos fundamentales con los que se debe acometer la tarea de reconstrucción de la historia de la Contabilidad.

CORRIENTES DOCTRINALES CONTABLES

El autor indica que va a tratar de presentar las grandes líneas del pensamiento contable, y que con amplio criterio elegirá hombres y obras que han sido fundamentales para el

desarrollo de la ciencia y técnica contables, y presenta como inicio las características apuntadas por el profesor Giuseppe Arena respecto a las investigaciones históricas en Contabilidad, que son las siguientes:

- a. El historiador de la Contabilidad debe ser también un crítico sereno.
- b. Los trabajos de Contabilidad que tienen un componente crítico no puede decirse que sean de Contabilidad pura, sino mixtos, porque son –en mayor o menor medida- de Historia de la Contabilidad.
- c. La crítica contable contemporánea puede tener muchos “sonidos”, mientras que la referida a las teorías antiguas tiende a ser (o puede ser) del todo monocorde.

Distingue, según los grandes tratadistas tres grandes períodos en el desarrollo de la Contabilidad, pero para establecer fechas concretas, adopta la cronología de Federico Melis, (entre paréntesis se agrega los períodos considerados por Raymond de Roover) que divide el segundo período en formación y extensión y aplicación de la partida doble, y distingue:

- **Período empírico, de la Partida Simple, (Edad de los Registros)** que comprende la antigüedad y la alta edad media hasta 1202, fecha del “Liber Abaci” de Leonardo Fibonacci de Pisa.

Con las siguientes características: Inexistencia de sistemas contables completos –Interés actual:

- a. Mostrar la existencia de preocupaciones contables desde los tiempos más remotos (se encuentran anotaciones contables entre los sumerios, egipcios, griegos y romanos – regresión con invasión bárbara) - Conexión entre el desarrollo de la contabilidad y
- b. Las actividades económicas (en la Alta Edad Media se desarrolla una actividad mercantil floreciente que exige el perfeccionamiento gradual de la técnica contable que pasará de la Partida Simple al método de la Partida Doble- 1130 Estado de la Tesorería de Inglaterra).

- **De la Partida Doble, primera parte del génesis y aparición, (Nacimiento de la partida doble)** que se inicia con la revitalización del comercio como consecuencia de las Cruzadas, en el siglo XIII y se extiende hasta la publicación de la obra de Pacioli en 1494 (la importancia radica en ser el primer tratado sistemático impreso sobre Contabilidad y de constituir un vehículo eficaz para la expansión y difusión de los principios del método en todo el mundo), y determina las siguientes características:

Discusiones entre partidarios de llevar las cuentas en números romanos o arábigos -
 Desarrollo de la Partida Simple y su posterior transformación en Partida Doble (Génova 1340)- Crecimiento de la actividad comercial, con expansión del comercio, desarrollo de las operaciones de crédito, contratos de comisión o mandato y nacimiento de las sociedades comerciales - Aparición del capitalismo, sistema que introduce el principio de racionalidad en sus operaciones y para ello necesita contar con un sistema de registro que le permita al empresario mantener un contacto permanente con la marcha general del negocio y contar con un mínimo de información sobre los acontecimientos económicos en los que participa y de sus resultados sobre el patrimonio de su explotación- Confianza en el sistema contable como instrumento para controlar y comprobar la conducta del elemento personal de las empresas (los libros de Contabilidad con el uso de la Partida Doble, siempre que cumplieran ciertas condiciones de orden jurídico y formal, se consideraban una garantía contra el fraude y el error - Idea de resultado referida más a operaciones que a períodos (los problemas de valuación de inventarios no revestían importancia)- Realización de prácticas de auditoría con cierta frecuencia.

Síntesis de la formación de la Partida Doble de Pierre Garnier:

1. Las cuentas de terceros: aparición de la palabra Débito y Crédito.
 2. Otras cuentas: extensión del sentido de Débito y Crédito.
 3. (+/-)Ganancias y Pérdidas.
- } Pacioli
4. Escisión de Ganancias y Pérdidas
 5. Contabilidad en partidas múltiples
- } Aparecen con posterioridad

Características del Modo Venecia:

1. Existencia de una cuenta de Ganancias y Pérdidas.
2. Igualdad constante de Débitos y Créditos que resulta de ello.
3. Existencia de un Diario, en el que cada operación está representada individualmente por una anotación que pone en evidencia esta igualdad.
4. Existencia de un Balance, que verifica esta igualdad para el conjunto de las cuentas del Libro Mayor.

- **De la Partida Doble, segunda parte, de expansión y consolidación, (Edad del Estancamiento)** sin avances técnicos ni científicos de importancia decisiva (se perfilan conceptos como el de resultado periódico y los principios de valoración de inventario). Período de desarrollo del contismo, donde la Contabilidad alcanza un protagonismo decisivo en el desarrollo de la vida económica, a través de un proceso ordenado. Tiene las siguientes características:

- Extensión de los Principios de la Partida Doble: se difunde por toda Europa. El autor analiza el desarrollo operado en:

Italia: Ángelo Pietra: distingue 3 clases de contabilidad: bancaria, mercantil y patrimonial; introduce la idea de presupuesto; distingue conceptos de empresa y propietario; perfecciona el balance de comprobación de sumas agregando los saldos.

Otros autores: Giovanni Antonio Moschetti (estudia las cuentas de Capital y de Pérdidas y Ganancias (siglo XVII) Ludovico Flori (asientos complejos con más de una cuenta de cargo o abono; define la existencia de 3 estados: Estado de Pérdidas y Ganancias, Balance del Ejercicio y Una relación de las partidas integrantes de la cuenta capital) y Bastiano Venturi (precursor de las doctrinas administrativas de la empresa)

Países Bajos: a partir del siglo XVI, en relación con la amplitud comercial: escriben tratados de Contabilidad Jan Ympyn y Valentín Mennher (contabilización de las mercaderías por el valor que rija en el momento y de los terrenos y edificios por el valor de compra) y Willen van Gezel (distingue entre cuentas reales y nominales). Siglo XVII: Simón Stevin (estudia la Contabilidad Pública).

Inglaterra: se inicia con un considerable retraso la práctica y la doctrina contable, ya que del año 1543/50, aparecen traducciones de tratados de Contabilidad de Pacioli, Ympyn, y en 1567 John Weddington publica una obra de Contabilidad, donde propone subdividir el memorial en función de la naturaleza de las operaciones registradas.

Alemania: caracterizada por la Contabilidad de Factor: la preocupación no está dirigida hacia el patrimonio en su conjunto, sino a registrar las operaciones realizadas por el factor, sin tener en cuenta la realidad de la empresa. Wolfgang Schweicker introduce la Partida Doble.

Francia: Savonne primer autor francés en 1567, producción contable pobre. Surge el contismo que limita la Contabilidad al estudio y explicación del funcionamiento de las cuentas, y pretende convertir en el centro y esencia misma de la disciplina contable, reduciéndola en definitiva y exclusivamente a la Contabilidad al sistema de cuentas. En 1673 se promulga una ordenanza, (que influyó en el Código de Comercio de Napoleón y posteriormente en los ordenamientos legales de muchos estados) a través de la cual la renta anual estaba conectada directamente al Inventario que debe realizarse cada 2 años y se encuentra valorizado (con prudencia y el principio del valor más bajo) (que se encontraba recogida en la obra de Savonne), que hace obligatoria llevar libros de Contabilidad, ya que el país tuvo en la época quiebras fraudulentas debido a la ocultación patrimonial.

Otros autores: Claude Irson (1678) Matthieu de la Porte (1685), subdivide el Diario en libros auxiliares, de los que pasan las anotaciones al libro Mayor, clasifica las cuentas en 3

categorías (Cuentas del jefe (Capital- Pérdidas y ganancias- Provisiones- Gastos – Seguros) Cuentas de efectos efectivos (Caja- Mercancías – Efectos incorporales –Efectos diversos corporales e incorporales) y Cuentas corresponsales (Deudores – Acreedores – partícipes) autores lo consideran precursor de los planes contables generales.

Muy importante es el período a partir del siglo XVIII, ya que ostenta primacía respecto a Italia, con autores como, Edmond Degrange de Rancy, (escuela cinquecontista) clasificación de cuentas en la que distingue: Cuentas generales (Caja – Mercancías – Efectos a recibir – Efectos a pagar – Pérdidas y Ganancias, a los que añade: Bienes muebles e inmuebles, corporales e incorporales)- Cuentas de personas. Trata de Balances de entrada y salida y de la cuenta de Capital. El contismo se centra en el funcionamiento de las cuentas y tuvo vigencia entre 1494 y 1840. Dio lugar a la primera escuela contable de la historia. – Otro autor: Coffy (1834), quien clasifica las cuentas de acuerdo a su función en la empresa (Cuentas de valores reales (valores materiales – valores personales) Cuentas de valores racionales, valores ficticios o de orden (cuentas de resultados))

España, nivel alcanzado en la literatura contable en el siglo XVI, bajo. Contabilidad de partida doble llevada a cabo por los hnos. Pinzón en 1490/2 para Cristóbal Colón. En 1565 se traduce la obra de Menner de Kempen y en 1590 Bartolomé Salvador de Solórzano escribe la primera obra de Contabilidad, denominado Libro de Caja y Manual de Mercaderes y otras personas.

- **De la Contabilidad Científica**, (igual denominación) que comienza en el siglo XIX, con la aparición, en 1840, de la obra de Francesco Villa, de la Escuela de Lombarda.

Los antecedentes a fines del siglo XVIII, Doctrina Italiana, que estaba en contra del contismo, con autores como Nicola D'Ánastasio (sistematización y estudio causal del mecanismo de la partida doble). Giuseppe Bornaccini (resalta la función de control de la Contabilidad, y la importancia de la partida doble) – Ángelo Galli y Ludovico Giuseppe Crippa (1838) (separación del objeto y sujeto de la empresa, que se manifiesta a través de dos grupos principales de cuentas y su concepción de la cuenta que lo coloca dentro de la teoría materialista desarrollada posteriormente), iniciador de la Escuela de Lombarda, que tiene a Francesco Villa como el más alto exponente, quien contrapone su concepción de las cuentas de valores a la desarrollada por Degrange, partiendo del concepto del patrimonio como conjunto de valores. Clasifica a las cuentas en Cuentas personales – Cuentas de depósito y Cuentas recapitulativas. Y por último se refiere a Antonio Tonzig, con una idea de la Contabilidad limitada a cuestiones de manifestación

Autores unicontistas en Francia, en contraposición con los cinquecontistas, consideran las cuentas separando la personalidad de la empresa y la de su propietario. (Matthieu de la Porte, J. Bellay, Hippolyte Vannier.

El autor, se refiere al período propiamente científico de la Contabilidad, y para exponer las **cinco corrientes doctrinarias** más importantes del pensamiento contable, que son las siguientes:

a. **Doctrinas jurídico-personalistas:** Desplazan el objeto de la investigación contable de las cuentas y los registros a los derechos y obligaciones inherentes a un patrimonio objeto de administración.

Vínculo entre la Contabilidad y los problemas jurídicos.

Perfeccionada por autores italianos de la Escuela Toscana: .Francesco Marchi (1867)

Establece 3 categorías de cuentas (personalizadas)

Cuentas del propietario (Capital y Pérdidas y Ganancias)

Cuentas de los Agentes – Consignatarios (los responsables de la custodia de los valores materiales)

Cuentas de los corresponsales (Deudores y Acreedores)

Teniendo como máximo exponente: Giuseppe Cerboni (Contador Gral. Del Estado) (procedimiento para la Partida Doble denominado Logismografía, y Teoría personalista estructurada a través de axiomas). Giovanni Rossi partidario del anterior, además de Francesco Bonalumi, Michelle Riva, Giovanni Massa (1ra revista de Contabilidad, 1874), Vincenzo Gitti, etc.

El autor entiende que en el estudio y construcción de modelos contables, la problemática jurídica incide:

- Enmarcando las actividades socio-económicas dentro de una normativa jurídica particular, en función de la cual se originan derechos y obligaciones de diversa naturaleza, que el modelo contable no puede ignorar.
- Condicionando la puesta en práctica del modelo contable, según las normas jurídicas propias.

Expresa, además que esta doctrina no resulta adecuada desde el momento en que la teoría que propugnan está fundamentada sobre hechos que no se ven confirmados por la realidad, quedando en muchos casos reducidos a la categoría de simples ficciones.

Posteriormente con el concepto de Entidad Contable (tipo de relaciones jurídicas existentes entre la entidad y terceros, partes ajenas o externas a dicha entidad). La Teoría de la entidad, anglosajona, que separa empresa y propietario y toma como ecuación básica del Balance:
$$\text{Activo} = \text{Participaciones y Ganancia} = \text{Ingresos} - \text{Costos propios de las operaciones}$$

(excluyendo dividendos, impuestos sobre beneficios e intereses).

b. Doctrinas contistas y neo- contistas:

Primera escuela doctrinaria la contista, la neo-contista, es su continuadora, y se preocupa por la noción del valor, captada y manifestada a través de las cuentas y de los balances. Para Fabio Besta, la cuenta aparece como un conjunto de valores y el mecanismo de las cuentas como una convención que no obedece a una ley de dualidad.

La doctrina italiana evolucionó al Controlismo, de clara orientación económica, con Fabio Besta (1891) preocupado por el control económico de la riqueza de la hacienda. La Contabilidad pasa a ser la ciencia del control económico.

Hay tres ramas principales:

- El neo-contismo centro – continental (Joseph Szarka) con su teoría de las dos series de cuentas, las representativas de los elementos que forman parte del primer miembro de dicha expresión constitutivos de la sustancia patrimonial y las cuentas representativas del patrimonio neto.

- El neo-contismo norteamericano con sus teorías descriptivas o normativas (hasta la década de los 60 en el siglo XX) Adoptan la idea de cuenta y valor. Distingue dos tipos de Contabilidad en la práctica corriente: Contabilidad para las participaciones, dirigida a facilitar datos objetivos consistentes y sin ambigüedades en orden a resolver conflictos de intereses entre las partes y la Contabilidad operativa, que se preocupa de proporcionar datos útiles para la toma de decisiones.

Preocupación centrada en las cuentas y en los balances, en la explicación racional de los mecanismos de registración y en la utilización de los datos contables, como manifestación de un sistema de valores para dirigir adecuadamente la marcha económica de las explotaciones y resolver los conflictos de intereses entre los partícipes. (Autores: Sprague – Hatfield – Dickinson – Kester – Chambers (Australia) y Mattsich (Canadá) en el presente))

- El neo-contismo francés. Los autores ponen énfasis en el valor (aumento o disminución) pero todo movimiento en un sentido debe venir compensado por otro producido en sentido inverso, de tal forma que el Balance debe permanecer, por definición equilibrado. (Autores: Bournisien- Dumarchey y René Delaporte).

c. **El enfoque económico:** El autor refiere a las siguientes doctrinas con planteamientos económicos:

- **El Controlismo:** Que abarca la Escuela Veneciana encabezada por Fabio Besta, que con una concepción inicial de neo – contista, la transforma y desarrolla el concepto de Contabilidad entendida como ciencia del control económico, de la riqueza hacendal.

Distingue 3 tipos distintos de funciones de la administración económica:

De gestión

De dirección

De control,

Esta última la divide en registro y constreñimiento del trabajo económico, y la clasifica con respecto al tiempo en que acaecen los hechos administrativos a los que se refiere (funciones antecedentes – concomitantes y subsiguientes) y con respecto a su naturaleza (ordinarias y extraordinarias).

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

- **Escuela de la Economía Hacendal:** Creada y promovida por Gino Zappa (1937) define a la Economía Hacendal como la “ciencia que estudia las condiciones de existencia y las manifestaciones de vida de las haciendas” y distingue dentro de ella tres disciplinas:

Organización,

Técnica Administrativa

y Contabilidad, a la que reduce al aspecto del registro (rilevazione).

Resalta el carácter unitario de la economía de las haciendas y contempla la formación de un rédito como fenómeno central en la vida de la empresa, magnitud compleja, resultado del funcionamiento conjunto de toda la explotación, difícilmente escindible en resultados parciales, carentes de significación al margen de una consideración integral del sistema hacendal.

Para las cuentas propone el sistema del rédito, que distingue dos aspectos en la gestión hacendal: el financiero (referido a las entradas y salidas de dinero) y el lucrativo (costos y productos del ejercicio), concebida a través de tres series de cuentas: de valores numerarios – del rédito y de capital.

- **Doctrina Alemana de la Economía de la Empresa:** Enfoca las cuestiones contables dentro del marco de la Economía de la Empresa. Schmalenbach, (distingue el balance patrimonial (funcionalidad del patrimonio como un todo) y el balance del rédito)

Su preocupación fundamental se centra en la determinación y análisis de los resultados en sus dos componentes fundamentales los ingresos y los gastos (dirige su atención a la cuenta de Pérdidas y Ganancias, como mecanismo de protección de los derechos de los acreedores), Leitner, Walb, Prion, Schmidt, que considera el problema de la inflación, como un fenómeno permanente, no transitorio, cuya situación en Economía de la Empresa debía partir del propio planteamiento contable (asigna al balance de ejercicio una doble función:

a) establecer el valor actual del patrimonio (en base a los costos de reproducción).

b) determinar el rédito del ejercicio) y Schneider, cuya obra constituye un enfoque sistemático y profundo de la Contabilidad (1930/1940).

Afianzamiento a partir de 1950.

- **Patrimonialismo:** Considera a la Contabilidad como la ciencia del patrimonio, siendo fundador y principal exponente Vincenzo Masi, quien recoge la tradición de Besta (1927), que divide el estudio de la Contabilidad en tres grandes partes:

La estática (análisis cualitativo y cuantitativo)

La Dinámica (Inversiones y Financiaciones – Costos e ingresos – Rédito y su análisis)

y La manifestación del Patrimonio (Inventarios – Presupuestos – Registro y métodos de registro – Instrumentos y Rendición de cuentas)

Que pueden conducirse en forma general o aplicada a distintos tipos de empresas o entes (privada – pública – profesional).

Autores influidos: Lopes Amorin (Portugal) Federico Herrmann Jr. y Lopes de Sa (Brasil).

- **Teoría de las Causas Económicas:** Distingue dos aspectos fundamentales en los fenómenos representados en Contabilidad 1. El origen o financiación (causa) 2. El fin o concreción (efecto) de los hechos contemplados. Autor: Gomberg y su Teoría causal: La

ley general que gobierna la Contabilidad es la del equilibrio entre causa (crédito o haber) y efecto (débito o debe). Los planteamientos de la teoría pueden aplicarse a una hacienda desde el punto de vista estático, distinguiendo por una parte la inversión, entendida como una existencia, fondo o stock, y por otra su origen o causa manifestada a través de la estructura financiera del balance. Otros autores: Mónico y Amaduzzi (reformulando la teoría de Zappa)

El autor indica que se preocupa de todo lo inherente a los flujos de fondos, lo que significa que se ocupa del análisis de magnitudes de flujo, referidas a las variaciones observadas en los componentes circulantes (fondos) del patrimonio, y su análisis contables, que estudia las variaciones patrimoniales en base a dos expresiones ($F=Ac-Pc$) y ($F= An - Pn$), siendo F: fondos, Ac y An: Activos circulantes, y no circulantes y Pc y Pn: Pasivos Circulantes y no circulantes.

- **El desarrollo de la Contabilidad de Costos. La Contabilidad de Gestión:** Es recién en el Siglo XX cuando se puede hablar de la aparición y desarrollo de la contabilidad de costos, como rama sistemática de la doctrina contable. El desarrollo industrial y la evolución observada en otras disciplinas, como la Economía y la Ingeniería, impulsaron las investigaciones contables en torno a la problemática de los costos. Paulatinamente el estudio analítico, que inicialmente se limitaba al cálculo y representación de los costos, se va extendiendo y aparece la Contabilidad de Gestión, orientada a la toma de decisiones y al control de la actividad económica de sus explotaciones. En Francia, desde 1927, la doctrina contable en materia de costes gira en torno a los planteamientos del Plan Contable y los costos preestablecidos, análisis de las desviaciones, la variabilidad de las cargas, los costos directos etc., son cuestiones contempladas por la mayor parte de los autores, que además se inclinan por integrar la Contabilidad dentro de la problemática general de la gestión económica. En Inglaterra y Estados Unidos, la tendencia era hasta los años sesenta utilizar la figura de los costos diferentes para propósitos diferentes. Luego de los años sesenta se utilizó la tendencia de costos relevantes para la toma de decisiones y en los momentos actuales se observa un incremento de la atención hacia los aspectos decisionales y una tendencia a la ampliación del campo de la contabilidad de costos, que se convierte en contabilidad de gestión, que va más allá del fenómeno del costo ocupándose de problemas tales como presupuestación, planificación y control orientados hacia la toma de decisiones de los elementos responsables de la organización empresarial.

- **Contabilidad no monetaria:** Se refiere a los intentos realizados para sentar los principios de una contabilidad que incluya cantidades distintas de los valores puramente monetarios. Considera, el autor, sólo los ensayos desarrollados con un enfoque económico, es decir los que mantienen la vinculación del objeto de la contabilidad a una realidad económica, nombrando los estudios de Treful, Sigaut (control de inventario por fichas- no es verdadera contabilidad (no supone registro y control) – insuficiencia de contabilidad en valores (no referirse ni a la clase ni a la cantidad de los artículos comprados))(1951) e Ijiri Trélut con

su modelo de contabilidad multidimensional, quien sostiene que si la cantidad le es esencial, no lo es de modo indispensable que el género de esta cantidad sea el valor.

Modelo con dos grupos de cuentas a) Cuentas de Activos (presentes y futuros, positivos y negativos) que funcionan como en el modelo ordinario de partida doble (reciben cargos y abonos en unidades homogénea), pero utilizando en cada cuenta el género de cantidad que le es propio (representan magnitudes stock) b) Cuentas de Actividad: representan magnitudes flujo, similares a las cuentas de resultado (comprenden actividades que no se relacionan directamente con aquellas). Los principales estados contables son el Balance que recoge los saldos de las cuentas de activo, al comienzo y al final del ejercicio, y el estado Activo-Actividad recoge los saldos iniciales, la actividad total y los saldos finales El modelo de Ijiri no proporciona estados valorados de Situación y de Resultados, que pueden obtenerse a través de un conjunto de precios aplicado a las unidades físicas.

- **Contabilidad Social:** Es la rama de la Contabilidad ocupada de los fenómenos macroeconómicos (Contabilidad Nacional, Macro contabilidad, Contabilidad Macroeconómica o Contabilidad Social).

Se pueden distinguir tres períodos en su desarrollo, siguiendo a Adolf Enthoven

-Primera fase (hasta 1930) donde se perfilan las ideas en torno al proceso de circulación de valores en las economías y aparecen estimaciones de la renta en casi todos los países. Autores: Petty, Cantillón y sobre todo Quesnay que describe el flujo circular de la vida económica en términos cuantitativos y distingue 3 clases sociales constitutivas de 3 sectores económicos diferentes: agricultores (clase productiva) – propietarios (del suelo) – artesanos (clase estéril) y se preocupa de dos tipos de problemas: 1. estimar los valores de las transacciones entre los tres sectores y determinar su participación en la creación y consumo del producto nacional – 2. Determinar el flujo de bienes entre los 3 sectores que conduce a una renta nacional máxima.

-Segunda fase (de 1930 al final de la 2da. Guerra Mundial) La crisis económica y el desarrollo de la teoría económica influida por la obra de Keynes impulsan los estudios y las realizaciones prácticas en torno al tema. En 1941 Leontief reformula el modelo de Walras, presentando el modelo cerrado de análisis input-output como un instrumento de medición, predicción y análisis económicos, al que luego en 1953, reformula y el mismo pasa a ser dinámico y abierto.

-Tercera fase (desde 1945 hasta la actualidad) En 1945 se reúne en Princeton un subcomité encargado de analizar los problemas relativos a las estadísticas de la renta y a las cuentas nacionales, designado por el Comité de Expertos Estadísticos de las Naciones Unidas.

En 1947, se publica el informe de esa reunión en el que se recomendaba que “la estimación de la renta nacional se incluyese dentro de un marco de contabilidad nacional, y definió varias fórmulas de contabilidad para la totalidad del sistema económico y para los principales sistemas del mismo”.

Junto a este estudio presentó un memorándum Richard Stone (presidente del comité) referido a la “definición y medida de la renta nacional y de las macro magnitudes relacionadas con ella”.

Aún hoy este informe continúa siendo un estudio básico de los conceptos, definiciones y problemas de clasificación.

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

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

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

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

Al mismo tiempo se pone en marcha otra modalidad de contabilidad macroeconómica, la relativa al análisis de los flujos de fondos en la economía de una colectividad.

Actualmente la tendencia es integrar los sistemas de cuentas nacionales con la contabilidad de input-output y la de flujo de fondos, que ponga de manifiesto la interdependencia de los sectores y de los distintos fenómenos.

- **El enfoque integral de la Contabilidad Económica:** La aparición de la Contabilidad Social exige un replanteo de la concepción metodológica de la Contabilidad, nacida para ocuparse de problemas microeconómicos.

El campo de la Contabilidad ya no se puede restringir al campo de las unidades económicas individuales, ni mucho menos a la empresa, sino que debe contemplar una realidad económica mucho más amplia.

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

Existen también ramas de la Contabilidad que deben integrarse en un cuerpo coherente de doctrina.

Hay que incluir, por ejemplo, la Contabilidad Pública y de las entidades no lucrativas como una parte de la micro contabilidad.

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

d. **La teoría matemática y el empeño formalizador:** Son las dos orientaciones que se dan en las relaciones entre la Contabilidad y las ciencias formales: Una corriente del pensamiento en Contabilidad considera a esta disciplina dentro de la categoría de las ciencias formales, como parte de las matemáticas – y una tendencia, expone las teorías contables en términos formales, utilizando el rico instrumental proporcionado por el lenguaje matemático.

Por lo cual se refiere a:

- **La teoría matemática**, que considera que la Contabilidad es un método de observación construido de acuerdo con los principios del razonamiento matemático e independientemente de las características particulares del objeto al que se aplique o campo de observación. Leautey y Guilbaut: definen a la Contabilidad, como la ciencia de la coordinación racional de las cuentas relativas a los productos del trabajo y a las transformaciones del capital, es decir, a las cuentas de la producción, de la distribución y del consumo de las riquezas privadas y públicas.

Garnier reconoce que la Contabilidad se ha ocupado hasta el momento de fenómenos económicos, que devienen hechos contables desde que son captados por la Contabilidad y define el campo de observación en dicho terreno como: el espacio (una empresa (contabilidad comercial o industrial)- un grupo de empresas (consolidación) – un sector (suma y comparaciones inter empresas)- una nación (contabilidad económica nacional) – las naciones (comparaciones internacionales) – el tiempo (año civil- año económico – ciclo económico o la duración de un plan: quinquenal o decenal) – unidades (valores expresados en términos monetarios).

Dice que la Contabilidad constituye el álgebra de dos disciplinas fundamentales, el Derecho y la Economía.

D'Áuria entiende que la Contabilidad se aplica al conocimiento de los estados y de la evolución de los sistemas.

- **El empeño formalizador:** Fueron Stephens (1736) con la exposición simplificada del método italiano y Forni (1790) debido al uso fórmulas algebraicas para demostrar relaciones existentes entre ciertas cuentas, los iniciadores de ésta tendencia, y en 1957 Mattessich inicia un nuevo programa de investigación.

La formalización en Contabilidad debe contemplarse como la puesta en marcha de una simbolización lingüística precisa, mediante la cual es posible ordenar y delimitar claramente las ideas que se disponen, obteniendo el máximo fruto posible de las estructuras con las que se trabaja y depurar los planteamientos.

No un instrumento o un método adecuado para la consecución de nuevos descubrimientos.

El desarrollo de la formalización en Contabilidad se ha planteado en dos direcciones:

a) estudio del comportamiento de las magnitudes objeto de los estudios contables, a través de modelos formalizados que manifiesten de manera precisa las relaciones en las que aquellas intervienen.

b) investigación de las características generales de la estructura de los sistemas contables de información, en especial aquellos que se implantan en base al método de la doble clasificación

e. **La introducción de los aspectos conductistas y la concepción comunicacional:**

Actualmente se observa una introducción en los planteamientos económicos de los aspectos relativos a la conducta de individuos y grupos.

Caplan distingue 2 etapas fundamentales en la teoría de la organización, la teoría de la organización y los enfoque modernos de la organización y destaca tres posturas principales:

El enfoque sociológico (Max Weber)

El enfoque de la psicología social (Elton Mayo, Kurt Lewin)

El enfoque decisonal (Chester Barnard, Herbert Simon, J. G. March, Richard M. Cyert y Charles Bonini).

Bajo estos enfoques, las organizaciones se entienden como coaliciones de individuos que persiguen sus propios objetivos, conocidos como objetivos de la organización y que son los

de los miembros dominantes, limitados por los otros partícipes y por las condiciones externas.

Los individuos que forman parte de la organización no están motivados sólo por circunstancias de índole diversa, no necesariamente económica.

Su incorporación a la organización dependerá de la percepción que alcancen sobre la forma en que las decisiones en la organización pueden influir sobre sus propios objetivos.

La conducta de los individuos y de la organización está dirigida a lograr soluciones satisfactorias más que óptimas.

La autoridad de la gerencia es aceptada desde la base.

La Contabilidad no queda al margen de este cambio de orientación, y así de una contabilidad dirigida a colaborar con la dirección en el proceso de maximización del beneficio, pasa a concebirse como un sistema de información destinado a facilitar datos a distintos niveles de gestión, permitiendo la toma de decisiones fundamentada, referida a las funciones de planificación y control.

Según éste enfoque, la Contabilidad debe servir como medio de comunicación, y para ello el contador debe seleccionar, procesar y comunicar los datos relevantes para las diferentes decisiones, adoptando una visión integral de los fenómenos observados, con dos categorías de usuarios de la información contable: los usuarios internos y los externos.

Los tratadistas partidarios de este enfoque (el decisional) se preocupan tanto por qué datos deben seleccionarse y a qué proceso de elaboración deben someterse, como por la reacción que pueden producir en los destinatarios de la información, centrándose en el nivel microeconómico.

Si se refiere a los aspectos macroeconómicos, y usando los términos de Bedford, **la investigación y la teoría contables se convierten en un estudio interdisciplinario referido a todos los aspectos de la medición y comunicación de datos económicos y socio económicos, lo que significa que los investigadores de la Contabilidad, estudiarán las ciencias de la conducta, métodos cuantitativos y las filosofías básicas de esta sociedad. Investigación y teoría a este nivel se esforzarán por proporcionar una comprensión básica de la función de la Contabilidad en la sociedad como unidad de información.** Autores: Argyris, Pierce, Simon, Stedry, etc.)

Adopción de orientaciones basadas sobre la interacción de los conceptos proceso de comunicación- información – decisión (Mattessich, Chambers, Ijiri, Bonini, etc.)

Respecto al **período científico en España**, el autor indica la influencia de las doctrinas contistas durante el siglo XIX y posteriormente se nota la introducción de las modernas teorías italianas. Autores: Cataño Diéguez (1863), que tiene la teoría personalista, Oliver Castañer (1884), teoría de las cinco cuentas generales, Ladrón de Guevara (1886) quien ataca a la partida doble, Torrents y Monner proponen una clasificación decimal de las cuentas, García Ducazcal (1894) distingue la Contabilidad de la teneduría de Libros.

En la primera mitad del siglo XX predomina la noción de Contabilidad como ciencia de los registros, concebida en ocasiones como rama de las matemáticas, influenciada de los italianos. Autores: Sacristán y Zavala (1918), Del Junco y Reyes (1943), Ballesteros (1941) etc.

Preocupado por la exposición clara y el facilismo contable, se encuentra Boter Mauri, y defensor del Plan Contable Internacional, Gaxens Duch, en tanto Rodríguez Pita (1956) influenciado por los italianos define la Contabilidad como la ciencia que estudia las leyes del equilibrio patrimonial producido por los actos administrativos.

La Contabilidad Social aparece a partir de 1950, y se cristalizaron con el modelo contable normalizado de OECE en 1958, pero en 1954 surge la Contabilidad Nacional, con Manuel de Torres y su equipo, y a partir de 1970 surgen las contabilidad a nivel regional, instrumento fundamental para una política económica preocupada por las necesidades de las distintas áreas territoriales.

- La elección del programa de investigación: influencias y justificación:

El autor expresa que, la metodología de los programas de investigación, que se preocupa de la génesis de las teorías y por la lógica de su evolución y desarrollo, guiada por una heurística positiva, (Lakatos pone en marcha una heurística negativa) en cuyo establecimiento juegan un importante papel los estudios de historiografía, tanto interna como externa a la ciencia de la Contabilidad, se sitúa en el ámbito del desarrollo del conocimiento científico y supone un planteamiento diacrónico o dialéctico frente a las metodologías sincrónicas, estructurales o intemporales, propias del que se ha venido a denominar el contexto de justificación.

De manera tal que, una determinada teoría científica se encuentra enmarcada dentro de un programa de investigación (que es abandonado cuando resulta degenerativo) y los juicios que sobre ella se emitan, están condicionados por las características del programa de referencia.

La Contabilidad, como es resto de las ciencias, no es un cuerpo acabado y estático de conocimientos, ya que es una realidad dinámica, en la que el destino último de las teorías es el ser superadas por otras más eficientes y generales, y los profesionales del área, se tienen

que enfrentar de tiempo en tiempo, con cambios en la disciplina, profundos en muchos casos, al igual que ocurre en las restantes ramas del conocimiento científico.

Los programas más generales e influyentes, podrían establecerse como: programa derivado de los planteamientos bestanos – el de la Economía de las Haciendas – el de la Contabilidad de Gestión – el Integral de la Contabilidad Económica.

La posición del autor se localiza entre los programas que denominados Integral de la Contabilidad Económica y Comunicacional, y mantiene **la inserción de la Ciencia Contable dentro del marco de las Ciencias Económicas, pero orientada hacia los usuarios, esto es, potenciando las investigaciones del área pragmática del lenguaje contable**. Y mantiene de los programas de investigación históricos los elementos que cree son importantes aportes para las nuevas investigaciones, dentro de un marco científico más amplio y general.

Y por último, indica que, su propósito es señalar, la conveniencia de conjugar adecuadamente los estudios del enfoque económico integral y del comunicacional en un programa de investigación integral económico-comunicacional, dirigido a establecer un cuerpo de conocimientos científicos en Contabilidad, concebida como ciencia primordialmente normativa, ocupada de la captación, elaboración, representación y comunicación de informaciones relativas a la realidad socioeconómica, con vistas a facilitar las decisiones operacionales de los distintos sujetos económicos.