

HISTORIA Y DOCTRINAS DE LA CONTABILIDAD SEGÚN EL PENSAMIENTO DE LOPES DE SA

Contabilidad y Administración

05-06-2014

Susana Noemí Tomasi

INTRODUCCIÓN

Lopes de Sá, nació en Belo Horizonte en el estado de Minas Gerais, en 09-04-1927, y falleció el 07-06-2010, era un ciudadano luso-brasileño, contador, historiador, economista, administrador, profesor universitario, científico y escritor prolífico, se recibe de doctor en ciencias contabilidad de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Brasil, Río de Janeiro, y es nominado doctor honoris causa en letras, por Universidad de Samuel Benjamín Thomas, de Londres, Inglaterra en 1999, y recibió premios internacionales de literatura científica y la Medalla de Oro del Premio Joao Lyra Tavares, máxima distinción entregada a contadores en Brasil.

Fue presidente honorario de la Asociación Científica de Contabilidad y Economía (1963 – 2007), presidente de la Academia Brasileira de Ciencias Contables (de 1992 al 2004 - tres mandatos) y del Instituto para la Investigación Augusto Tomelin, el complejo universitario de la Academia Brasileña de Ciencias y muchos consejos científicos internacionales de contabilidad.

Dictó cursos en maestrías de varias universidades en Brasil, Portugal, España e Italia. Obtuvo premios internacionales por la literatura científica, durante sus extensos años de trayectoria.

Tiene varias dignidades públicas ofrecidas por la Presidencia de la República, por las Asambleas Legislativas de los diversos estados de Brasil.

Formó parte de las Academias de Artes y Ciencias en Brasil y Europa y fue miembro honorario del Instituto de Investigación Internacional de New Jersey Estados Unidos, Vicepresidente de la Academia Brasileña de Ciencias Contables y Vicepresidente de la Academia Nacional de Ciencias Económicas, siendo el máximo exponente de la Teoría Neo Patrimonialista.

Entre los libros de su autoría, (185 volúmenes impresos, con 10.000.000 de ejemplares vendidos) se encuentran los siguientes: Gestión financiera: introducción a las compañías financieras (1973); Equilibrar el análisis de hoja a todos: conceptos básicos de análisis de los balances de las empresas comerciales e industriales.(1969); **Contabilidad Forense** (1994); Como funciona un balanceo (1953); Contabilidad Básica (1980); Curso de Auditoría (2002); Costos y gestión de materiales (1985); Diccionario Contable (1969); Ética profesional (2002); Historia general y doctrinas de la contabilidad (1997); Inflación y Balance (1964); Introducción a la gestión y el coste contable (1984); Conocimientos de contabilidad (2008); Gráficos de cuentas: actualización pertinente con el nuevo Código Civil de 2002 (2004); Teoría Contable (2006). Además es autor de numerosos artículos publicados (13.000) en revistas brasileras e internacionales de investigación.

ENFOQUES CONTABLES

Vamos a tratar el enfoque contable del autor, quien expresa que *“larga fue la línea de pensamiento de intelectuales para dirigir la contabilidad a un estado superior del conocimiento humano. Hoy en día, como ciencia, rica en doctrinas, sigue el saber contable su camino para conocer su destino, agradezco los esfuerzos de las grandes escuelas del pensamiento científico, entre las que se destaca el neo-patrimonialismo”*, analizando sus opiniones respecto a los siguientes temas:

1. **LA HISTORIA Y DOCTRINAS DE LA CONTABILIDAD**, según lo desarrollado en el libro, **Historia general de las doctrinas de la Contabilidad** (1997):

En el que el autor divide la historia de la contabilidad, en períodos, y expone entre las razones por las que él entiende se debe dividir en períodos la historia de la contabilidad, se encuentran, que la contabilidad nació con la civilización y jamás dejará de existir, y como resultado su progreso casi siempre ha coincidido con lo que caracteriza la propia evolución del ser humano y que deben diferenciarse los estudios en cada etapa de dicha evolución, debido a la utilidad que surgen debido a que se estaban adoptando nuevas orientaciones en cuanto a la naturaleza evolutiva del conocimiento.

E indica que como **ciencia social**, la Contabilidad, se encuentra atada a los intereses que los hombres le dedican al cuidado de la riqueza, (como agregado de los medios de vida para satisfacer las necesidades de cada célula social), pues, como objeto de los estudios de la Contabilidad y que nuestra rama de especialización, en los distintos períodos, todo o casi todo el tiempo, posee la evidencia, la memoria, las pruebas, la simple información, y por tanto la Historia de la Contabilidad, encontró sus bases en las remotas edades, pero su dignidad científica, solo ha ocurrido cuando las demás disciplinas también han encontrado el camino, o sea hace poco tiempo.

Las principales etapas de la historia de la contabilidad, pueden ser clasificadas de la manera tradicional como Mundo antiguo (hasta el año 1202); de 1202 hasta el establecimiento de la partida doble en 1494; De 1494 a 1840, con la aparición de la obra de Francisco Villa y De 1840 hasta nuestros días, era científica, pero para el autor, los períodos históricos de la Contabilidad, son los siguientes:

INTUITIVO- PRIMITIVO: que abarca la prehistoria de la humanidad, caracterizada por las manifestaciones rudimentarias de arte pre-escrito, dedicado a registrar la riqueza mediante memorias rudimentarias, identificación de objetos, e indica que existen imprecisión en los datos en éste período y en el siguiente, pero que las manifestaciones arqueológicas que se encontraron datan de aproximadamente 20.000 años (paleolítico

superior) y que recientes descubrimientos en grutas de Francia, serían de 27.000 años antes de nuestra época, así como se encontraron 100 inscripciones anteriores de la época próxima a la era glacial en Lascaux, que a partir del Neolítico, el ser humano mostró progresos, en cuanto a los registros contables (6000 años a. C.), la forma de organización social, con un carácter más evolucionado, que como expresa el autor significó la evolución también de la contabilidad.

MNEMÓNICO RACIONAL, que abarca para la disciplina el establecimiento o no de métodos de organización de información contable, ocurrido en la antigüedad a partir de 4000 años a. C., que incluye la Mesopotamia: la evolución social y la evolución de la escritura del libro (que fue la base de la civilización de occidente), Egipto, el papiro y los libros, Creta y el progreso de contabilidad, Grecia y el libro escrito y Roma y con la importancia de la contabilidad. El autor expresa que la evolución de la Contabilidad se debió al desenvolvimiento de las sociedades en ese período, en donde existían dos poderes, el estatal y el religioso, que poseía las riquezas de los templos y que esto influyó para la progreso de los registros contables que formaban parte de las artes de los escribas, y que de esto los arqueólogos están de acuerdo, e incluye desde los registros de arcilla fresca, pasando por el Código de Hammurabi hasta la Contabilidad en el mundo romano, evolucionada e identificada de excelente calidad, superior a la de otros pueblos antiguos, pero con pocas pruebas materiales que hayan llegado hasta nuestros días.

LÓGICO - RACIONAL a partir de la Edad Media, con la implantación del catolicismo, con fuertes organizaciones en los conventos, abadías y monasterios, como centros inclusive de producción y consumo, así como los grandes reinos bárbaros (verdaderos estados), ofrecen las bases para aplicaciones contables complejas, que seguirían a la estructura romana, o sea a las tradiciones contables de la época, debido a que los templos romanos y sus tierras pasaron a poder eclesiástico, y estos se preocupan por la evidencia de la causa y el efecto de dos fenómenos organizados en sistemas primarios contables, el entorno de la racionalización y la sistematización de los registros que dio origen a la partida doble, (con la hipótesis del nacimiento de la misma en la región Toscana de Italia, entre 1250 y 1280 de nuestra era), e indica que en la Biblioteca de Estambul, se encuentran libros de

Contabilidad editados en 1307, 1330 y 1340, antes de Pacioli, y que el nacimiento de la partida doble se debió a la difusión de los números arábigos y la influencia en el campo de la Contabilidad de Leonardo Fibonacci, ocurrido a partir de la mitad del siglo XI;

DE LA LITERATURA que abarca las primeras emisiones de conocimiento de la contabilidad y de la literatura islámica (que fue editada antes que la obra de Pacioli), a través de libros impresos, debido a la aparición de la imprenta mejorada por Gutenberg, cuando anteriormente, la difusión se realizaba a través de la copia de manuscritos, con autores como Cotrugli Benedetto y su manuscrito de 1458, donde expone la partida doble, Luca Pacioli y su famoso tratado (1517) preocupados con la manera de realizar los registros y las demostraciones contables y los trabajos de contabilidad del siglo XVI, está limitada a efectuar una reproducción de prácticas, cuyos procesos fueron incrementándose en el período pre científico;

PRE – CIENTÍFICO indica el autor, que la vocación por la ciencia ocurre cuando se busca la verdad sobre acontecimientos que se desean explicar, que distinguir qué información se puede explicar es la tarea que los estudiosos de contabilidad comenzaron a realizar con la mayor seriedad, a partir del siglo XVI, aunque la falta de evidencia no nos permite afirmar que la ocurrencia pudiera ser anterior, ya que el interés por la riqueza de las distintas áreas de las ciencias sociales, existió a partir de obras publicadas en Italia, efectuadas por los aficionados de la cultura administrativa, las matemáticas y legal. Entiende, además, que los cimientos de nuestra ciencia (y muchas otras) fueron lanzadas por instituciones que los griegos tenían, pero las teorías específicas y los conceptos, no podrían haber sido tan tempranas, para aceptarlas como período pre-científico.

Si, dentro del período podemos distinguir, indica al **Contismo**, con precursores como Ángelo Pietra (1586), y expresa que no se puede analizar el lenguaje del siglo XVI, dedicado a la ciencia, con la misma lente con que observamos el de nuestros días, por lo cual es preciso penetrar en el pensamiento de cada uno de los autores de esa época, entre ellos Pietra, para entender, que para él el registro de los datos era el registro de la riqueza de la propia vida del Monasterio. Poco tiempo después de la obra de Pietra, surge Giovanni

Moschetti (1601) en busca de definiciones y fue el primero en dedicarse a la Contabilidad Industrial, posteriormente surge, Ludovico Flori un competente contador jesuita, quien avanza con la obra de sus antecesores y realiza los avances pre -científicos introduciendo, en sus libros, la partida de múltiples débitos y créditos, luego aparece Bastiano Venturi (1655), con la hacienda y teorías gerenciales, quien además establece controles a la Contabilidad, con normas rígidas a fin de detectar el fraude, a continuación nombra a De La Porte (1712) con el progreso teórico del contismo a través de la clasificación de los datos patrimoniales en cuentas (cuentas del propietario (capital, ganancias y pérdidas), relatos de cosas o efectos en la naturaleza (en efectivo, productos básicos, divisas), cuentas de las personas (débitos y créditos personales)), con Degranges (1745), indica el más famoso autor de la teoría de la contabilidad general y el contista más difundido, se completa la base de la teoría de Contabilidad general iniciada por De La Porte, quien perfecciona el método, a través de una ampliación de las cuentas:

- (1) Mercaderías (circulación operacional fundamental),
- (2) en efectivo (circulación financiera fundamental);
- (3) Cuentas por cobrar y Cuentas por Pagar y
- (4). Ganancias y Pérdidas)

Y realiza otras contribuciones en varias obras que significan el avance del conocimiento contable para los estudiosos de las escuelas en el siglo XVIII, a los que nombra, y señala el avance del conocimiento de la contabilidad en Portugal, en la fase final del periodo pre – científico, donde ocurre una extensa discusión entre las escuelas doctrinarias francesas e italianas y nombra a sus exponentes que son Crippa y Bornaccini;

CIENTÍFICO Considerando lo que ocurría en Francia o en Italia, al inicio del siglo XIX, puede sin duda afirmar que la mentalidad científica respecto a la Contabilidad , se desarrolló de manera uniforme, **con la ambición de** la búsqueda de la comprensión de lo que estaba pasando con **respecto al** contenido económico, **de las** células insertas en la vida social, ya que se había traspuesto la óptica de observar al registro de las cuentas como objeto de estudio, o sea se encontraba consolidada la idea de que nada valía la información contable, si desconocíamos que hacer con ella. De éste tiempo surgen las primeras obras

científicas y se establecen las bases para las doctrinas, escuelas y corrientes de pensamiento contable, en una época donde se empezaron a estudiar, los fenómenos patrimoniales, sus relaciones, es decir, lo que significaban los datos informados relativos al patrimonio, a partir de las primeras décadas del siglo XIX, que constituye la historia de las doctrinas, e incluye el:

MATERIALISMO SUSTANCIAL, es la primera escuela de pensadores en materia científica, que surge con Francesco Villa (1840) (obra La Contabilidad aplicada a la administración privada o pública, premiada por el emperador de Austria, que inicia el período científico), como su precursor y su doctrina materialista sustancial, y reconoce hoy y aplaude la gran visión de Villa, la información, cada día que pasa, se hace más accesible y más simple se convierte, a través de computadoras, tanto cuantitativa o cualitativamente, lo que minimiza la importancia del esfuerzo para obtener los datos, pero, cada vez más, desafiando el uso y la comprensión de los mismos, Villa contribuyó al desarrollo científico de la contabilidad de sus diversas manifestaciones, destacando su razonamiento sobre la base de la equidad que significa la utilidad y los límites de los ingresos, el principio de la competencia, el valor, los fenómenos contables de inmaterialidad, en definitiva, las razones que llevan a los conceptos son suficientes para poner su trabajo en dignidad científica. Sus seguidores formaron parte de la escuela de sustancialidad lombarda, y fueron seguidores Besta, Zappa y Masi.

2. **PERSONALISMO**, con raíces profundas jurídicas de reacción al Contismo, a través de la obra de Francesco Marchi, quien inicia el movimiento, que era una corriente que ligaba los conceptos jurídicos personales, pero con consecuencias graves, también con la administración.

Cerboni Giuseppe de la Escuela de la Toscana, quien determina que las personas u organizaciones son capaces de derechos y obligaciones, basadas en la responsabilidad personal de los directivos de dichas organizaciones, inicia la base lógica del personalismo, a través de los axiomas y corolarios básicos de la doctrina carboniana – personalista, a

través de la que afirmaba que la contabilidad como ciencia de la administración de las haciendas se dividía en cuatro grupos, que se caracterizaban por:

- El estudio de las funciones de la administración económica de la hacienda
- El estudio de la contabilidad, que tiene por fin la organización de las haciendas
- El estudio del cálculo que comprende la aplicación de las matemáticas a los hechos administrativos y a la demostración de los mismos
- El estudio de la logismografía como método para ordenar y representar los datos administrativos, corregir los efectos específicos de los procedimientos jurídicos y económicos de los mismos,

Desde la perspectiva de la ecuación continua y tenía los siguientes axiomas:

- 1.- Toda administración consta de una o más haciendas; y toda hacienda tiene un propietario a quien pertenece (o absolutamente o por representación) la materia a administrar; y no se puede administrar sin que el propietario entre en relación con agentes y corresponsales.
- 2.- Tener la propiedad de la hacienda es un hecho distinto de tener la administración de la misma. 3.- Tener la administración de la hacienda es un hecho distinto de tener la custodia de la sustancia o de las cosas que componen la hacienda, respondiendo de ellas materialmente.
4. No puede crearse un deudor sin crear simultáneamente un acreedor, o viceversa.
- 5.- El propietario, administre o no la hacienda, es, de hecho, en relación con los agentes o corresponsales, acreedor de la sustancia de la hacienda y deudor del pasivo de la misma.
- 6.- El débito y el crédito del propietario sólo varía por el hecho de pérdidas o beneficios, o por la ampliación o reducción del capital inicialmente aportado.

Y nombra al gran genio del personalismo: Giovanni Rossi, uno de los padres de una filosofía de la ciencia de las haciendas y luego menciona el personalismo empírico y ecléctico de Francisco Castaño Diéguez.

3. **CONTROLISMO**, la escuela personalista Toscana, con gran fuerza y prestigio, encontró su feroz contienda con el apareamiento de la escuela de Venecia (controlista) Todo consolidado oficialmente con el discurso de inauguración del año académico en Venecia, en 1880, hecho por el maestro Fabio Besta, y salen de los acalorados debates que ya se habían tratado en público, en un cónclave que tuvo lugar en la capital italiana. Entendía Besta que el objeto de la Contabilidad era el estudio del control de la riqueza de la hacienda, y comienza su posicionamiento científico, identificando que es una ciencia, que es la hacienda y la administración, así como la necesidad absoluta de la existencia de la riqueza para que haya la hacienda.

Refuta, como se indica más arriba, los axiomas de Cerboni, afirmando categóricamente: "no todos son acreedores o deudores relevantes, y no todos son deudores o acreedores relacionados", haciendo hincapié en la necesidad de abandonar el razonamiento jurídico de los personalistas para situarse en una realidad materialista de más importancia.

Dedica todo el capítulo primero de su primer volumen, al patrimonio, haciendo distinción entre los aspectos económicos, jurídicos y contables, destacando que la preocupación en nuestra disciplina no debe estar en las relaciones jurídicas, sino en la utilización, para la satisfacción de necesidades, y rechaza la definición de Cerboni y Rossi, en cuanto al patrimonio en el marco de derechos y obligaciones, sino lo entiende como un conjunto de bienes o fondo de valores, analizándolos desde el punto de vista económico, siendo las cuentas los medios de representación de los elementos que componen el patrimonio.

A Carlo Ghidiglia, lo cataloga como genio de controlismo, que entiende a la Contabilidad, partiendo de la exigencia de que no puede haber leyes si no hay fenómenos, que son la sustancia de la Contabilidad y que estos son:

- El inventario
- Los presupuestos
- Las representaciones de los hechos administrativos
- La rendición de cuentas.

Para Ghidiglia, la Contabilidad como ciencia tiene a su cargo regular todas las acciones de la empresa que se relacionan con la riqueza y las necesidades humanas, y también cree que la Contabilidad es la ciencia que estudia las leyes de los fenómenos producidos por el instinto hedonístico, que viene a suplir las deficiencias naturales y morales de la naturaleza humana.

Las razones lógicas en las cuáles Ghidiglia se apoyó para encontrar la definición de la Contabilidad, fueron las siguientes:

El hombre tiene deficiencias intelectuales y morales que impiden que la acción administrativa se desarrolle en cada caso según el postulado hedonístico;

En consecuencia, se hace consecuencia natural que el hombre se esfuerce por suplir las referidas deficiencias;

Surge, por eso, naturalmente, algunos fenómenos o hechos por los cuáles se vengán a colmar esas deficiencias;

Esos fenómenos o hechos tienen todos una misma causa y, en su forma de operar, son dirigidos por un sólo sistema de leyes;

Ese sistema de leyes constituye una ciencia orgánica pertinente, que es la Contabilidad.

E indica el autor que lo que más le impresiona de la obra de Ghidiglia, es su profundidad científica que presta a sus reflejos, que en el fondo son patrimoniales, aunque mantienen como un escudo que protege al controlismo.

Refiere además otros exponentes de la doctrina como Pietro D'Alvice, Francesco de Gobbis y Vincenzo Vianello.

REDITUALISMO, surge en Alemania con la visión de Eugen Schmalenbach, quien no se manifiesta un erudito, indica el autor, ni un idealista de la empresa, más si, un economista convencido, con la dinámica de un analista que creía en la circulación de capitales y de los frutos de este, que sostenía que el objeto de la contabilidad era revelar los resultados de las inversiones del capital en la empresa.

Para argumentar sus ideas (entiende que el éxito o fracaso de las empresas, depende de las pérdidas o ganancias, obtenidas, cuya función relevante es la riqueza, y que la empresa tiene un valor social) Schmalenbach apela a hechos históricos de grandes empresas de Alemania, su país natal, de la época medieval, buscando evidencias que justifiquen la importancia de no esperar todo un año para poder tener el estado de los resultados de las empresas.

El equilibrio dinámico, tal como propone el profesor, indica el autor, debe ser capaz de distinguir los efectos en los ingresos de acuerdo a los orígenes o fuentes de los fondos, es decir, la productividad interna o los elementos de un ambiente externo, de la llamada Contabilidad Social y lo que importa a la empresa es comprender y mostrar lo que recibió y lo que ofrece, y que este el motivo de las críticas infundadas que le han hecho de este genio de la contabilidad, refiere el autor, entre los seguidores de Schmalenbach, se encuentran Friedrich Leiter y su reditualismo específico, quien acepta el lucro como condición de la propia vida de la empresa, y admite el estudio de la empresa en tres sentidos:

- Estrecho: la empresa de nuestro estudio.
- Menos estrecho: las empresas y su relación con el mundo.
- Amplio: la sociedad global en pleno.

En 1927 edita Introducción a la economía privada, en donde considera a la empresa como un instrumento de la actividad económica, y fruto de la economía capitalista y como una célula que siempre existió y existirá con finalidades lucrativas.

El autor incluye además, a Hoffmann (1932) y su oposición a las bases reditualistas, negando la existencia de una economía de la empresa, así como los conceptos de valor social de la empresa, esgrimidos por Schmalenbach y Nicklisch, y expresando que lo único que le importa es la obtención de ganancia que deviene del comportamiento del capital.

HACIENDALISMO Y SUS RAÍCES, la hacienda (mal denominada entidad), es una célula social donde los hombres desenvuelven sus actividades para satisfacer sus necesidades, y la Contabilidad esta al cuidado de la riqueza que se desarrolla en esta célula social, estando los contadores, desde el comienzo de nuestra literatura, preocupados en desarrollar esas ideas, indica el autor.

Este pensamiento científico, expresa, no siempre se instala por completo, dependiendo de sus pensadores y de las raíces que alimentan su crecimiento, y no debe atribuirse el mérito exclusivo de las doctrinas contables a un solo científico, ya que deben tenerse en cuenta las ideas desarrolladas por pensadores de culturas anteriores, determinadas por la historia.

El haciendalismo o la economía de las empresas, o la economía haciendal o las ciencias gerenciales, son algunas de las denominaciones que se da a este conjunto de disciplinas que estudian los fenómenos ocurridos en las células sociales, a través de la contribución de diversos estudiosos, entre los que se encuentra el pionero francés Leo Gomberg y su valor para las ciencias empresariales, quien consideró un conjunto de cuatro disciplinas:

- La organización comercial.
- La actividad económica.
- La técnica administrativa
- La contabilidad.

Relacionadas sistemáticamente de modo que no pueden desarrollarse científicamente por separado, y consideró que por su conocimiento de las doctrinas italianas, admitía que la Contabilidad se dedicaba a la administración económica de las muchas economías de las

empresas, desde una óptica social amplia, vista como la administración de la riqueza, de manera tal de denominar a la Contabilidad, como Economología.

La ciencia de Johann Friedrich Schar y su ciencia del comercio con un enfoque en lo social y lo ético.

El autor expresa que debe tenerse en cuenta la influencia de Nicklisch en la teoría hacendalista o de la empresa a través de su obra denominada Die Betriebswirtschaft, editada en tres partes de 1929 a 1932, posteriormente se refiere a Rudolf Dietrich y su haciendalismo socialista, (visto como un idealista, quien entendía que los factores humanos y la naturaleza del trabajo solo podían estar organizados para atender las necesidades sociales y que la ganancia debía entenderse como un factor patológico), reseña además, el haciendalismo italiano y ambiente intelectual cuando se despertó en Italia la corriente del haciendalismo, nombrando particularmente a:

Ceccherelli con sus razones científicas básicas y sus nuevos conceptos, y el análisis del capital, siguiendo la orientación de Besta, determina de que sólo el capital productivo, vinculado a una hacienda, merece la consideración de los derechos económicos, desde su perspectiva, indica el autor que en forma magistral Ceccherelli desarrolla y muestra las diferencias entre la Teoría de Haciendas respecto a varias ciencias:

- La economía social.
- La economía.
- El derecho.
- La contabilidad.
- La administrativa.
- La de las empresas.

Parte del principio de que el fenómeno hacendal debe ser analizado partiendo del hombre, como ser integrado en una sociedad que avanza progresivamente, y afirma que coexisten dos aspectos, el económico y el social, que se confunden en la economía de la hacienda

(instituciones y empresas de producción y consumo, con propósitos de ganancia) y en la administración de la economía.

- Gino Zappa, en el discurso de apertura del año académico (1926-1927) en la Escuela de Venecia denominado “Nuevas tendencias en el estudio de la Contabilidad” ofrece las bases de su economía hacendal, su valor intelectual, y las razones lógicas fundamentales para el haciendalismo, se encuentran detalladas además, en su obra El rédito de la empresa.

Define hacienda como un sistema de personas y medios materiales e inmateriales que en sentido dinámico conducen a la sociedad a cumplir una finalidad (familia, empresas, asociaciones, Estado, todo es hacienda), en constante progreso, pues considera que existe una ciencia única de la administración económica de la hacienda, la que está integrada por tres disciplinas:

- La doctrina administrativa.
- La organización científica.
- La Contabilidad propiamente dicha.

Ninguna de ellas puede existir independientemente de las otras.

Admite que cualquier Teoría General que solo considere las cuentas y los registros como materia de su desenvolvimiento tiene bases falsas y no confiables, por ser superficiales, incompletas y faltas de sustanciación científica.

Cuando trata del capital, rechaza la idea de que es solo dinero, dice que el capital es un fondo de valores, incluyendo un concepto que trata dentro de los caminos de lo abstracto, distingue con vehemencia el capital como un concepto de la economía y el capital para uso privado, es decir, uno social y otro privado, siguiendo las tendencias que ya existían en la propia Italia.

El autor indica que, siendo el patrimonialista, y respetando al maestro del que está hablando, esta teoría del capital, tiene baches conceptuales, ya que no entiende si las economías sociales y similares pueden mantener el sujeto de la hacienda privada, sin cambiar su objeto de estudio y que esto le parece que sería incluso hablar de sociología económica, porque el hecho económico se ajusta a la charla social o sobre geografía social, debido a que el hecho social es en el contexto del planeta.

Pietro Onida, un genial hacendalista, quien considera como objeto de la economía hacendal, el estudio de la vida económica de la hacienda relativo a la gestión de la organización, y todo lo relativo a la hacienda envuelve la gestión, la organización y la Contabilidad, como propugnaba Zappa.

PATRIMONIALISMO entiende el autor, que debemos distinguir entre el patrimonialismo intuitivo o empírico (que percibe que la riqueza era materia de estudio, pero que no fue capaz de realizar dichos estudios de manera científica, creando una teoría) y el científico, cuyo primer exponente fue **Vincenzo Masi** (1923) un intelectual que construyó la teoría científica del patrimonio.

En 1924, en su artículo publicado en la revista Italiana de Contabilidad, expresaba que “Si examinamos los fenómenos fundamentales de la contabilidad, no podemos dejar de reconocer que requieren consultas precisas; no se puede negar que es necesario observarlos, exponerlos, tratar de explicarlos; a continuación, teniendo las enseñanzas ofrecidas por la investigación realizada por la concesión de los métodos especiales de investigación, adaptarse a las ciencias experimentales, para dibujar las normas de aplicación práctica a casos concretos. Sin embargo, tenemos diversos problemas, como ser el fenómeno de los costos, los ingresos, los ingresos netos, las entradas y salidas financieras, para recordar sólo algunos de los fenómenos más evidentes de Contabilidad, que ya hemos mencionado, son todas etapas investigadas en su formación, en el presente y en su evolución, que siempre se han presentado y siempre se presentarán.”

En 1926, publica otro artículo en la misma revista, denominado " La contabilidad como ciencia del patrimonio". Masi se inspiró en la obra de Besta, pero realizando su propio objeto de estudio y como un punto de partida para sus reflexiones científicas, consideró que los inventarios, presupuestos, balances, cuentas, cheques, cálculos, con sus aspectos estáticos y dinámicos, cualitativos y cuantitativos, son sólo instrumentos que evidencian acontecimientos que de hecho, manifiestan fenómenos de inversión, financiamiento, costos, ingresos, supervenencias, insubsistencias, los ingresos, en definitiva, en sinnúmero de fenómenos de la riqueza patrimonial al servicio de la hacienda.

Expresó que la concepción de la contabilidad como ciencia tiene por objeto el estudio de los fenómenos del patrimonio, que poseen una autonomía propia, dividiendo sus estudios en dos grandes campos de observación, que son el patrimonio estático y el dinámico, analizando además, los conceptos al respecto de otras ciencias como ser el Derecho y la Economía.

Para él, el patrimonio estático, examina la estructura del gran sistema de la riqueza de la hacienda, y el dinámico, examina la estructura de ese movimiento, tanto en el aspecto o la calidad de los elementos o de sus expresiones de valor, la obtención de capital, la justificación lo que permite disponer de información sobre este tipo de relaciones y aspectos, pero de una manera científica.

Masi entiende el capital no sólo por el aspecto cuantitativo (en términos de moneda, concebido como valor), sino también por el cualitativo, (como un conjunto, como una sustancia de elementos que deben estar adecuadamente coordinados para que las funciones del patrimonio puedan dar plena ganancia al capital), se preocupó también en distinguir los tipos de empresas en haciendas destinadas a producir beneficios e instituciones sin fines de lucro.

También, se preocupó por la conceptualización del capital como un fondo en constante movimiento, que divide su estructura en capital fijo, que está diseñado para su uso

productivo, y el corriente, destacando sus orígenes en la forma de capital propio o de terceros.

Está convencido de que en todo el mundo el patrimonio debe ser evaluado, a través de una expresión monetaria y su valor debe ser real (como real reconoce el valor de cada componente en relación con su precio de venta o mantenimiento), oportuno (el valor monetario es siempre una representación relativa e incierta, por tanto el valor debe representar adecuadamente el patrimonio existente en la empresa y distingue que una cosa es el valor y otra distinta la moneda) y en el período correspondiente (es preciso considerar la fase o estado de gestión en que se encuentra el patrimonio (constitución, liquidación, fusión, cesión, etc.)).

Y completa estos conceptos enfatizando, que en los tiempos inflacionarios o deflacionarios, los valores monetarios tienden a representar ganancias o pérdidas falsas, defendiendo la divisa de la cuenta, de manera de expresar el valor contable adecuado.

Reconoce que cada empresa tiene sus propias peculiaridades en relación con el volumen y la calidad de la inversión, y por lo tanto es imprescindible observar en cada entidad:

- La cantidad y el volumen de la inversión
- La rentabilidad
- La reintegración y el mantenimiento de la utilidad
- La capacidad de obtener recursos para realizar inversiones sin comprometer el equilibrio.

Y que a medida que aumenta el capital invertido, debe aumentar la rentabilidad del mismo, y que las inversiones deben mantener su nivel para no perder el giro de la entidad.

Masi, indica el autor, entiende que la Contabilidad se encuentra en la clasificación de los conocimientos, **como ciencia experimental, porque tiene como punto de partida la observación, lo que no la impide formar parte de un razonamiento racional, cuando sea pertinente para la comprensión de los fenómenos, y afirma que es una ciencia y sin limitación alguna, mientras estudia fenómenos patrimoniales de las entidades.**

Incluye además los siguientes autores dentro del patrimonialismo:

Jaime Lopes Amorim, jefe de la escuela de Porto (1929), quien entiende que el movimiento que genera el fenómeno patrimonial nace de la acción administrativa y que su propósito es preservar un estado de equilibrio, inspirándose en los principios básicos de filosofía del pensador italiano Rosmini, para seguir la estructura de dichas ideas en su Filosofía de la Contabilidad, y que para que fuera una ciencia se debía considerar obligatoriamente el objeto, el método, la finalidad, la autonomía y una definición competente.

Gonçalves da Silva, de la Escuela de Lisboa, para el que su punto de vista era el siguiente: *“La Contabilidad - como se sabe - no se distingue únicamente por los procesos de calificación utilizados o de la divulgación. También se distingue por la naturaleza de los fenómenos que cumple en revelar y en cumplir los objetivos de la misma revelación. Sin embargo, esta disciplina - que muestra toda su historia - camina irreversiblemente vinculada a las ideas de gestión de la riqueza, la rendición de cuentas, etc. Podemos definirla como una forma de observación económica y, más precisamente, como un conjunto de procesos y en materia de clasificación, registro y control de las cantidades sujetas a la gestión, es decir, los valores de los miembros de una granja. Las cantidades de las que se ocupan los contadores (entradas, salidas y existencias; Costos, ingresos y resultados, etc.) derivan de operaciones y eventos que, en cualquier caso, cambian la composición o el valor de un activo. Desde el punto de vista administrativo, el aspecto económico de las operaciones realizadas supera a todos los demás.”*

El patronazgo español de **Fernández Pirla**, **Garnier** en Francia y **Francisco D' Auria**, **Frederick Herrmann Jr.** y cultura superior del patrimonialismo en Brasil en los años 40 del siglo XX, **Hilario Franco**, y el patrimonialismo científico en Brasil desde los años 50 del siglo XX, cuando indica que **“Los elementos del patrimonio son objeto de numerosas ciencias, pero en conjunto constituyen el objeto de la contabilidad. Estos elementos, considerados como un todo, el patrimonio, se encuentran a disposición de una entidad**

económico-administrativa, **una hacienda y** son objeto exclusivos de una ciencia, **que es la Contabilidad**”.

NEOPATRIMONIALISMO, que se fundamenta en la Teoría General del Conocimiento, Contable a partir de la Teoría de las Funciones Sistémicas del Patrimonio de las Células Sociales y tiene como preocupación básica evolucionar en las ideas de Masi y otros grandes valores intelectuales del patrimonialismo, con características propias, diferenciándose de otras doctrinas, y el autor expresa que inicialmente creó una teoría del equilibrio (1958-64) , después una teoría de la dinámica de la circulación (década el 70) y finalmente en la década del 80 una la Teoría de las Funciones Sistémicas del Patrimonio de las Células Sociales.

Lopes de Sá busca hacer una clasificación de los sistemas según la jerarquía de las necesidades, tomando los siguientes sistemas:

- Básico, que incluye los sistemas de la liquidez, la rentabilidad, la estabilidad y la economía
- Auxiliar, que incluye los sistemas de productividad e invulnerabilidad
- Complementario, con el sistema de elasticidad.

Los estudios se centran en conseguir una filosofía del fenómeno de equilibrio patrimonial, y organizar lógicamente las relaciones que son responsables de las causas de los acontecimientos, distinguiendo las relaciones lógicas de los siguientes tipos:

- Esenciales.
- Dimensionales.
- Ambientales.

Con un axiomas de la teoría neo patrimonialista, principal, que es la eficacia o eficiencia; y expresa la importancia de las funciones, en el sentido de una expresión de la dinámica,

que se convirtió en la base para conducir su razonamiento, o sea, el fenómeno relevante de la riqueza, que se encuentra en estado de movimiento.

Respecto a la eficiencia, la entiende como la anulación de la necesidad, es decir, siguiendo el mismo camino intelectual de Einstein en Física, enunció la fórmula básica de sus estudiados fenómenos complejos y expresa que la eficiencia (Ea) es igual a la cancelación de la necesidad patrimonial (Pn), o sea: $Ea = (Pn = 0)$,

Esto significa considerar al activo (Pm) que implica la función (f) con el fin de negar la necesidad

(Pn) de modo que esto va a equiparar a la eficiencia (Ea).

$(Pm \rightarrow f) (Pn = 0) \equiv Ea$ más: $Ea \leftrightarrow (Pn = 0)$

Luego, eficiencia es la anulación de una necesidad, y es la base axiomática que guía todo el método de su teoría, y busca al igual que con el resto de las relaciones su causa, efecto, tiempo, espacio, calidad y cantidad.

Indica, además que se enfoca en la eficiencia absoluta y relativa, llegando a la conclusión que la riqueza es efectiva, solo cuando no es cualitativamente la satisfacción de la necesidad, y si es permanente e ilimitada, la eficiencia, constante, existe prosperidad.

Por último, la suma de la eficacia de los patrimonios de todas las cédulas sociales, se traduce en la prosperidad de la sociedad toda, dada la dinámica de interacción general, entonces el efecto inequívoco es la prosperidad social, que puede entenderse como la satisfacción de las necesidades materiales de la humanidad, e indica que la contabilidad como ciencia, puede proponer los modelos para que estos propósitos se alcancen.

FILOSÓFICO – NORMATIVO, vivido a partir de la década del 50 del siglo XX, e indica el autor que entre los diversos factores que influyeron en la gran evolución de la Historia de la Contabilidad, se encuentran los siguientes:

- la definición de las principales corrientes de pensamiento en el campo científico (contistas, controlistas, personalistas, neocontistas y reditualistas, etc.)

- el inicio de las principales teorías y la cristalización de una Filosofía de la Contabilidad (con autores como Richard Mattessich, Yuri Ijiri, Francisco DÀuria, José María Fernández Pirla, etc., y muchas serán las teorías científicas que surgirán, en los años venideros)

- la euforia respecto a la intervención reguladora de la Contabilidad (a través de normativa efectuada por el Poder Público y/o los Consejos profesionales en defensa de la profesión)

- el elitismo de la educación universitaria (surgen en todo el planeta universidades de las ciencias contables)

- la preocupación por normalizar las áreas de otras disciplinas como ser la informática, la telemática.

Entiende Lopes de Sá, que es difícil mensurar en toda su extensión la evolución en la ciencia contable que van a brindar estas disciplinas, sobre todo por el uso de los computadores, los avances tecnológicos y el progreso de contabilidad (considerando que el giro de las empresas ocurre en su mayor parte por el movimiento de caja y además el campo de la contabilidad de costos y que los recursos ofrecidos por las nuevas disciplinas se visualizarán realmente en un futuro)

- la corrupción y sus efectos antes de contabilizar (que existe desde los más remotos tiempos, pero las últimas décadas del siglo XX parecen haber sido las que han institucionalizado esta enfermedad social)

- los estudios sociales y ambientales en la contabilidad (resalta lo que la compañía representa a la sociedad y que la sociedad tiene una influencia en el destino generado de la misma, de hecho, el llamado balance social, pero las presiones políticas, errores de metodología empleadas (con la abdicación a favor de la contabilidad a la economía) son impedimento en su manera de entender que el progreso que este asunto se podría esperar)

- la globalización de los mercados y la armonía y la sinceridad de los informes de contabilidad (producidos después de la segunda Guerra Mundial, que arrancan a partir de la década del 70 en adelante, a partir de méritos escritores, dado las aperturas comerciales, conseguidas a partir de presiones de diversas naciones y grandes empresas, mudanzas de políticas cambiarias y modelos económicos, favorecimientos fiscales para la exportación e importación de productos, y campañas publicitarias subliminales que fomentan el mundo globalizado)

- los progresos de la investigación contable (nombrando a Richard Mattessich, como una autoridad de la investigación contable mundial, y se refiere a la revista argentina Teuken, en donde entre otros escribió artículos Mattessich, publicada por poco tiempo por falta de fondos, dirigida por Juan Manuel Gil)

- los teóricos del neo patrimonialismo en la alta tecnología de finales del siglo XX (indicando que los estudios teóricos que tratan de estar en grado de equivalencia con el avance tecnológico de la informática, la telemática y la cibernética eran igualmente responsables por el avance del pensamiento contable, desde la década del 80 y hasta el final del siglo XX.

La idea básica de Masi que fue seguida por el autor y por Hilario Franco, sobre todo, es la que se debe preservar y defender, que es la de la autonomía científica de la Contabilidad como una condición esencial para el progreso de los conocimientos en Contabilidad. La informática, la telemática y la cibernética derrotaron al pragmático contable, relegando las reglas, demostraciones y registraciones contables a la función de un simple instrumento secundario en nuestro conocimiento. Y que el axioma de la

eficiencia o eficacia, base del Neo-Patrimonialismo, vale para la entidad, la economía, para la sociedad, o sea es una manera de entender la contabilidad integral, de manera holística (sistema como un todo integrado y global el que en definitiva determina cómo se comportan las partes), base de una Historia de la Prosperidad, como el del patrimonio eficaz para servicio de la humanidad toda).