

# LA CONTABILIDAD Y SU EVOLUCIÓN A TRAVÉS DEL PENSAMIENTO DE JOSEPH VLAEMMINCK

Dra. Susana Noemí Tomasi

Magatem, 4 de marzo de 2021

## INTRODUCCIÓN

Evolución, es el desarrollo o la transformación de las ideas o de las teorías, (1) en el caso que nos incumbe, de la Contabilidad.

La inquietud por la contabilidad existe desde la antigüedad y su evolución está sujeta al progreso de la humanidad, del comercio, de la economía y de las conductas con las que se instituyen relaciones de semejanza.

Los registros de los acontecimientos comunes y sencillos en los tiempos antiguos, a través de tablillas de arcilla, implicaron cambios a medida que la sociedad iba avanzando y crecía la población y con ella las instituciones políticas, económicas y sociales, que implicó la creación de la moneda y los instrumentos de crédito.

Esto significó que la contabilidad tuvo distintos períodos en su evolución histórica, ya que la contabilidad, es una de las actividades más antiguas, debido a que el hombre, mucho antes de conocer la escritura, ha necesitado llevar cuentas, guardar memoria y dejar constancia de datos relativos a su vida económica y a su patrimonio.

Joseph Vlaemminck (2) se refiere a la historia de la contabilidad (cuyos dos objetivos son: la evolución interna del sistema y la influencia externa del ambiente económico), indicando que la técnica de las cuentas data de la más remota antigüedad, ya que se confunde con la historia de la economía, debiendo su origen al desarrollo económico, de la vida social, en particular debido a la formación de las colectividades organizadas y los Estados, ya que los gastos públicos necesitan de alguna forma de imposición, la que exige la utilización de números y una técnica idónea.

## **DE LOS ORÍGENES DEL CONOCIMIENTO CONTABLE A LA ACTUALIDAD - ETAPAS**

Joseph Vlaemminck, describe la contabilidad en la edad antigua y media, con partida simple, a partir de la partida doble, y la evolución desde los siglos XVI, hasta el siglo de la organización científica y en su descripción abarca:

### **CONTABILIDAD EN LA EDAD ANTIGUA**

1. La contabilidad en el país de Sumer, en una era próspera, 3000 años a.C., quienes han sido los iniciadores de la civilización, hasta la destrucción del Imperio Babilónico, expresa, que se han encontrado textos contables, contratos, recibos, cartas particulares y comerciales, documentos legislativos e históricos, grabados en planchas o tablillas de arcilla cruda de dimensiones extremadamente variadas, explicando de qué manera se confeccionaban las mismas.

Se refiere, además, al Código de Hammurabi, Derecho Civil y Comercial, del año 2000 a. C., el cual, contiene textos sobre los contratos de matrimonio, de donación, de préstamo, de venta, de arrendamiento, de depósito, de comisión, y las innumerables tablillas que llegaron hasta nuestra época, contienen textos de que se llevaban cuentas, como por ejemplo el contrato de comisión, y expresa que tiene razón otro autor al que referencia, F. Melis, cuando detalla que los comisionistas estaban obligados a llevar una contabilidad detallada de todas las operaciones en que participaban en calidad de intermediarios.

Y analiza la manera de comerciar en la época, e indica que sería imposible sin una contabilidad organizada, y que la misma se utilizaba de mucho antes del reinado de Hammurabi, encontrándose en la contabilidad de Templos y de la economía rural.

Los Templos eran enormes establecimientos públicos, cuya administración exigía el empleo de gran cantidad de personal y cuyas cuentas tenían que estar rigurosamente controladas, que además funcionaban como instituciones bancarias practicando el préstamo con interés y el contrato de depósito, siendo verdaderas oficinas recaudadoras,

encargadas del cobro de impuestos, y describe como trabajaban los escribas o contadores.

Y menciona la evolución en cuanto a la técnica de registro de las cuentas, que se realizó muy lentamente, pero desde finales del tercer milenio a. C., los elementos esenciales asentados en las tablillas respecto a una cuenta, eran las clases de objetos entregados, que abarcaban: el título de la cuenta- el nombre de los compradores- las cantidades entregadas a cada uno de ellos y el total de los suministros.

Conteniendo numerosas planchas los elementos de una cuenta moderna, como ser: el saldo del período anterior – la serie de partidas positivas – la serie de partidas negativas y el saldo final, que si se añade a éstas últimas balancea la cuenta, y esto entiende F. Melis, dio origen a la contabilidad moderna.

Adhiere a la hipótesis de que los fenómenos sociales humanos se repiten a intervalos más o menos alejados, en las mismas circunstancias.

Verificándose una revisión de las cifras, por escribas o contadores distintos, como en la contabilidad moderna, y menciona ejemplos.

2. La contabilidad en Egipto, que permaneció oculta durante años, debido a la dificultad de su idioma.

a. En el Egipto Faraónico, se han encontrado gran cantidad de documentos de diversa extensión y variado contenido, difíciles de interpretar debido a los términos técnicos contables en los que se encuentran escritos, y a que los papiros de ésta clase se encuentran generalmente en mal estado, todos redactados por escribas, y explica de qué manera se estudiaba la carrera, a la que se debía gran perseverancia.

Se utilizaba el sistema decimal, y solo empleaban la suma. Se ha encontrado un papiro de Rhind, que es un manual escolar del buen calculador y el buen contable. Los egipcios añadían hojas al rollo de papiros.

Se manejaba como patrón monetario el shat (Medida de peso equivalente a 1/12 deben. El shat de oro era además unidad de valor y de cómputo (3)). Y conocían las cuentas de previsión.

b. El Egipto Helenístico (Alejandro Magno (desde el 332 a. C.) y Romano (hasta el 642 d. C.), los mejores profesores enseñaban en Alejandría, contabilidad, en pie de igualdad con filosofía, música, astronomía, fisiología y otras disciplinas.

Incluye, Joseph Vlaeminck, a los papiros de Zenón, intendente, secretario y administrador, de mediados del siglo III a.C., que contienen más de 1000 documentos que proporcionan información de carácter público y privado de Apolonio, ministro de hacienda de Ptolomeo Filadelfo, y se verifica de qué manera funcionaba la contabilidad en Grecia y utilizada en el Egipto helenizado.

Existía un doble sistema de economía, natural y monetaria, debido a la poca cantidad de monedas existentes. La contabilidad se inspeccionaba, al igual que en la actualidad.

Detalla además, las cuentas de los Templos, a través de textos encontrados, pero que todavía aún no han sido descifrados totalmente, las de los Archivos de Heroninos (años 245 a 270 d. C.), en las cuentas el autor refiere que el escritor Jean Blingen, habla de los fraudes descubiertos en la contabilidad, realizados mediante juegos de asientos, y productos averiados que seguían figurando en buen estado.

Determina el sistema bancario egipcio, con los ptolomeos, era eminentemente estatal, y amplía la actividad bancaria, y los banqueros reales, quienes compraban sus puestos, por un plazo de varios años.

Acumulaban los fondos de los impuestos, de los que practicaban préstamos a interés, por parte del Estado y también por cuenta propia y vendían algunos productos como la sal.

En la época romana se impuso un régimen liberal, que permitió el máximo desarrollo de la actividad bancaria, habiendo testimonios de la práctica de la transferencia o giro bancario, semejantes a nuestro cheques.

Los banqueros tenían que llevar al día un libro de sus ingresos y de sus gastos, llamados efemérides, a fin de mes el banquero rendía cuentas a un funcionario llamado eklogista.

3. La contabilidad en Grecia, que fue llevada en los templos, debido a que los primeros banqueros fueron los sacerdotes. La contabilidad de Delfos, nos muestra, indica Joseph Vlaeminck, la organización administrativa, las diversas clases de moneda en circulación, el precio de la cebada y el nivel de los salarios.

Dado el desconcierto con que llevaban la contabilidad, en el 330 a. C. se creó un colegio de tesoreros, para poner orden a las cuentas.

También explicita la del santuario de Apolo, y entiende que los templos han sido verdaderas reservas de capitales, y los banqueros se fueron convirtiendo en grandes capitalistas, que concentraron en sus manos el producto del trabajo de la tierra, la industria y el comercio.

Se usaban en Atenas dos libros de contabilidad: los efemérides o diarios – los *trapeditika grammata* o libros de cuentas, siendo estos libros valor probatorio, además el interés del dinero se fijaba libremente, motivo por el cual florecieron los bancos, en la ciudad.

4. La contabilidad en Roma, quedó abundantemente registrada, ya que eran meticulosos y excesivamente formalistas. El libro fundamental se denominaba *Codex accepti et expensi*, o sea código o libro de ingresos y gastos, donde se asentaban: importe – la clase – la fecha: de todas las transacciones y comprendían una doble serie de anotaciones.

Otros libros eran: el *kalendarium* o libro de los préstamos, como vencimiento del principal y del interés se señalaba el primer día de cada mes, el diario especial llevado por los banqueros, (que se agrupaban en torno al Foro) las cuentas de cada cliente estaban dispuestas en orden alfabético, y las anotaciones en cada cuenta se denominaban créditos y el *Codex rationum*, que definía el sistema contable de los latinos, libro principal.

A petición de sus clientes los banqueros, que con sus inmensos capitales alimentaban la industria, el comercio y controlaban todos los movimientos económicos, debían entregar extractos de cuenta.

El Codex de los romanos, tenía valor probatorio superior a nuestros libros de contabilidad, ya que toda anotación hecha con el consentimiento del deudor, se consideraba como causa de obligación.

Y explica la controversia respecto a que la partida doble habría sido utilizada por los romanos desde las épocas de Cicerón y Joseph Vlaemminck, entiende que esto no es así.

Expone, además, la manera en que los romanos devaluaban, significando para los contadores preocupaciones varias.

Ahora bien, en la actualidad, se conocen métodos más arcaicos de contabilización, (que en la época en que Joseph Vlaemminck escribió Historia y doctrinas de la Contabilidad, todavía los arqueólogos no lo habían descubierto) pero que entiendo es importante agregarlos.

El primer método descubierto, data de 35000 a 20000 años de antigüedad (4) y es el de las tarjas, que se encuentra atestiguado con un sólido registro arqueológico, que son muescas en trozos de hueso o madera, que fue utilizado hasta 1995, en la aldea de San Muñoz de Gijón, España.

Las tarjas son unos prismas cuadrangulares de 1 cm<sup>2</sup> de sección y con longitud variable entre 11,5 cm y 14,5 cm, trabajados en madera blanda y sin nudos procedente del mimbrero común, u otros sauces aptos para que sobre sus aristas longitudinales se efectúen muescas a medida que el comerciante va entregando productos a cuenta o al fiado (panes a cuenta de sacos de harina o hasta su pago en metálico).

Una tarja charra puede contener hasta 70 muescas. De los cuatro paralelogramos o caras mayores de la tarja, dos llevan grabados a fuego las iniciales del comerciante (su marca de propiedad) y otra cara, una marca del cliente, o su nombre a pluma.

Se yuxtaponían las dos tablillas de madera y en el corte entre ambas, hacía tantas muescas como panes entregaba al parroquiano, y cada uno se quedaba con su mitad. La cuenta y el pago se llevaban a cabo en una fecha fija y no había reclamación alguna ya que ambas mitades tenían las mismas muescas, y dado que ni el cliente ni el panadero podían modificar las muescas existentes.

Otro método, se conoce a través de testimonios de registros contables, que se conservan, a partir del origen de la escritura, que fue más práctico que místico, puesto que está relacionado con el sistema que, (5) los agricultores del Neolítico inventaron – hacia el 6000 a. C.- para controlar el almacenamiento y la distribución de los alimentos.

Se trataba de pequeñas piezas de barro que, gracias a sus diferentes formas, permitían registrar a modo de inventario las reses y los productos agrarios. Para evitar que se manipulara la contabilidad, posteriormente, se tomó la costumbre de introducir estas piezas de cálculo en unas bolas huecas de arcilla. Estos pientes, llamados bullas, eran sellados y marcados numéricamente.

## **CONTABILIDAD EN LA EDAD MEDIA**

Para Joseph Vlaemminck, la contabilidad como una técnica de registro contable, auxiliar de la economía, que nace y se desarrolla con el intercambio comercial, permanece estacionaria, degenera e incluso desaparece con el estancamiento, la desintegración y el hundimiento del sistema económico del que forma parte, cuando ocurre la caída del Imperio romano de Occidente, que significa el comienzo de la Edad Media.

Y señala que a lo que respecta a los procedimientos contables romanos, no tenía, en fin de cuentas, más que algunos textos literarios de la época republicana y por lo tanto la historia de la contabilidad en Occidente, presenta en realidad un vacío de más de mil años, ya que hay que esperar hasta el siglo XII para volver a encontrar testimonios contables directos.

La evolución de la contabilidad en la Edad Media, ocurre del Memorial a la Partida Simple y de esta a la Partida Doble, en forma totalmente independiente del hecho de que hubiera ya existido o no una técnica contable en la Edad Antigua.

Entiende que las Cruzadas (de 1096 a 1270) fueron el primer gran hecho histórico que volvió a dar al comercio una amplitud olvidada desde la caída del Imperio Romano, ya que el mundo mediterráneo encuentra de nuevo una cierta actividad que se extiende a la Europa occidental.

Junto con el desarrollo de la actividad mercantil, se encuentran los documentos gráficos que permitirán seguir el hilo de la historia contable. Y es a partir del siglo XII que comienza una nueva era para la contabilidad y hasta el siglo XV, Italia del Norte y Flandes fueron, desde el punto de vista económico las regiones más activas de Europa, debido a que se encontraban en el término de las líneas comerciales marítimas.

Tres fases esenciales, más o menos diferenciadas, pueden esquematizar la evolución de la técnica contable en la Edad Media y explica Joseph Vlaemminck, que Raymond De Roover, atribuye a tres causas fundamentales dicha evolución, al desarrollo del crédito, a la creación de las sociedades comerciales y al uso del contrato de mandato, para la representación comercial.

Desde el comienzo de su evolución hacia la partida doble, la contabilidad se presenta como un instrumento de organización racional, como uno de los métodos de organización científica de las empresas.

Las fases son las siguientes:

- a. **CONTABILIDAD TIPO MEMORIAL**, que es aquella por la cual, en su forma primitiva, los documentos contables tenían como finalidad suplir los fallos de la memoria cuando, por la amplitud de sus operaciones de crédito, los comerciantes se vieron compelidos a consignar por escrito algunas de sus transacciones.

Que en su forma más primitiva, los asientos del memorial se suceden en orden puramente cronológico, sin ninguna clasificación.



Después de la anotación inicial se dejaba un espacio en blanco para añadir en su día el asiento complementario que cerrase la operación y una vez terminada la misma se cruzaba el asiento con una raya, de forma tal que hojeando el registro se encontraban inmediatamente los débitos y créditos todavía sin cancelar.

En ocasiones, con vistas a una posible acción judicial, los asientos indicaban el nombre de los testigos en cuya presencia se concluía la operación, o de los fiadores que salían de garantes de la operación.

Los memoriales-inventarios, que son avanzados, recogen, además operaciones de caja y contienen verdaderos inventarios.

Debe tenerse en cuenta, que hasta el 1400, aproximadamente, casi todas las cuentas se llevaban en números romanos, los cuales no desaparecieron de la contabilidad pública hasta fines del siglo XVIII. Por lo cual los números se encontraban diseminados en el texto, ya que la colocación de las cifras en columna con el objeto de poder sumarlas, solo tiene interés con las cifras arábicas, que suponen una numeración posicional.

Joseph Vlaemminck, indica que, algunos autores, entre ellos Federico Melis, hacen remontar el origen de la contabilidad en la Edad Media, al año 1202, cuando un rico mercader de Pisa, Leonardo Fibonacci, introdujo en Europa, a través de un célebre tratado de aritmética, el nuevo sistema de numeración arábigo. Esta innovación, introducida por Fibonacci, facilitaba grandemente los trabajos de contabilidad de los comerciales, a pesar de lo cual, no se aceptó con facilidad.

Otro inconveniente, a tener en cuenta es el sistema monetario en la cuentas de la Edad Media, ya que existía un número incalculable de talleres de acuñar moneda, sin control, ni garantía.

Desgraciadamente, la unificación creciente de la acuñación, coincide con las alteraciones de peso y de ley de las monedas reales. Cada vez que el rey se veía en dificultades financieras, se retiraba la moneda de la circulación y se refundía con dimensiones más reducidas o con ley más baja, (se le agregaba cobre) de manera que el excedente de metal quedase disponible para los gastos reales.

Como ejemplo agrega, que en el reinado de Juan II (1350 – 1364) la libra tornesa cambió de valor setenta veces. Se parece a las devaluaciones de la Argentina.

La verdadera medida común de valores, era, pues, la moneda de cuenta, que venía determinada por el valor teórico de la del soberano, en tanto que la moneda real, dependía de su peso y de su ley efectiva.

El trabajo de los cajeros de aquel tiempo era por lo mismo muy complejo y de gran responsabilidad. No solo tenían que contar cuidadosamente el número de monedas, cerciorándose de que no eran falsas, sino que además, tenían que estimar su valor en moneda de cuentas, realizando una operación de cambio, por lo cual surgieron los cambistas profesionales a partir del siglo XII.

b. CONTABILIDAD POR PARTIDA SIMPLE, que surge, poco a poco. Obligados por la necesidad, se fueron desgajando del memorial primitivo diversas cuentas concretas: de personas primeramente y de valores, más tarde.

La partida simple al final de su evolución, estará integrada por un considerable número de libros, llevados cada vez de manera más racional.

El memorial primitivo, evolucionó hacia la partida simple cuando los comerciantes o sus contadores, se pusieron a registrar aparte ciertas cuentas de corresponsales, en primer lugar y más adelante, algunas cuentas de valor, tales como las mercancías. Lo que coincide con la aparición del crédito en las relaciones económicas.

La aparición de los primeros sistemas de cuentas distintos de la partida simple, es consecuencia lógica de la puesta en práctica de la inquietud de orden, una de las ideas rectoras de la organización, que se deriva en la necesidad de identificar todo hecho y toda actividad y una vez identificados, de clasificarlos con vistas al control, o sea la identificación y la clasificación.

Los términos débito y crédito, provienen de que en las contabilidades llevadas en latín en la Edad Media, se empleaban las palabras debet (él, el titular de la cuenta, debe) y credit –nobis- (él nos presta).

La partida simple, llevada a cabo en los libros contables de los Templarios (que eran una potencia financiera internacional) tenía una técnica más depurada que las contabilidades de otras empresas que han quedado registradas en la historia contable.

Los Templarios, contaban con una verdadera cuenta corriente, ya que cada anotación en la cuenta constituía una novación al no deberse más que el saldo, progreso de extraordinaria importancia, que hace avanzar de golpe a la técnica contable toda una etapa.

El Temple no sólo llevaba las cuentas de sus clientes, sino que se ocupaba de manera detallada de sus bienes. Los clientes recibían, un extracto, en forma de resumen (en el que se agrupaban los cobros y los pagos por conceptos y no por orden cronológico) de su cuenta tres veces al año.

Todos los asientos de los templarios se registraban cada día en un Diario, de manera muy sucinta, cuyo contenido se pasaba luego a los Mayores, que de acuerdo con el Diario del Ejercicio 1295-1296, estos mayores eran del orden de una docena, entre el más voluminoso se contaba el Libro de Deudores diversos.

c. CONTABILIDAD POR PARTIDA DOBLE, que surge entre el siglo XIII y el XIV, en Italia, y que se perfecciona hasta la aparición en 1494 de la primera obra impresa de contabilidad, entiende Joseph Vlaemminck, en contra de la opinión de P. Huybrechts, que no fue Pacioli el inventor de la partida doble, ya que los documentos históricos demuestran que tiene su origen en la práctica cotidiana de los negocios y es el resultado natural de la partida simple.

Y que el genial Pacioli ha sido el promotor de la partida doble, pero no su inventor.

La gradual evolución de la partida simple a la partida doble en una misma colección de documentos, se manifiesta en los libros de los comerciantes venecianos Hermanos Soranzo, cuyo Mayor, comenzado en 1406 y que llega hasta 1434, es el más antiguo registro veneciano llevado en partida doble.

Dos características fundamentales de la partida doble (que el autor tomó de Pierre Garnier y R. De Roover, entre otros) son:

1. La aplicación rigurosa del principio de dualidad de anotaciones (cargos y abonos) por cada operación, de donde se deriva la identidad de cargos y abonos, del debe y haber

Y

2. El juego completo de cuentas, que recoge el Mayor, es decir tanto las cuentas impersonales como las personales, corolario del principio de dualidad.

Además, es preciso que el importe cargado sea igual al abonado, así como que todas las cantidades se expresen en una misma unidad monetaria que sirva de medida común.

Debe su nombre al hecho de que cada asiento del Diario, da lugar en el Mayor a la anotación de dos partidas, una de las cuales se pone en el debe y la otra en el haber.

Existen cinco categorías de cuentas, que encajan unas en otras perfectamente, y su saldo, que refleja el equilibrio del debe y del haber, sintetiza los resultados, y son las siguientes:

- a. de personas
- b. de valores
- c. de desembolsos
- d. de resultados
- e. de capital

Es un sistema bien definido que no admite la menor derogación de las reglas que constituyen su fundamento.

Joseph Vlaeminck, expone algunas contabilidades por partida doble, entre las que se encuentran las de Francesco Datini, de finales del siglo XIV, Donado Soranzo y de los

Medici. La contabilidad de estos últimos, proporciona un interesante ejemplo de contabilidad industrial.

Además, Joseph Vlaemminck, indica las lecciones de la historia, antes de ocuparse de la evolución de la contabilidad a partir de la primera obra impresa.

Explicita, el lado jurídico de la empresa, considerada como el lugar geométrico de una tupida red de derechos y obligaciones, que dio el primer impulso al registro de las cuentas y le conservó su terminología básica hasta nuestros días.

El patrimonio económico empujó a los contadores a pasar a una segunda fase de la evolución, y englobando las primeras cuentas de personas en un sistema general, les llevó a registrar, sucesivamente todos los elementos patrimoniales y a fundir en uno solo, “naturaleza, trabajo y capital” cuya integración bajo la égida de un empresario constituye la empresa de los economistas.

Las repercusiones sociales, es decir humanas, de la existencia de la empresa, palpables en las cuentas de créditos y deudas, presiden el nacimiento de la cuenta de Capital, puesto que hay que rendir cuentas a los socios de los resultados de la gestión de su aportación de fondos, en tanto que las relaciones con el trabajo fuerzan a los contadores a llevar nota de todos los gastos provenientes de las remuneraciones.

Y la organización racional de la empresa, exige una concordancia cada vez más estrecha entre su estructura funcional y el marco de la contabilidad, e impone una clasificación sistemática de los componentes del patrimonio y los centros de costos.

Entiende que la evolución de la contabilidad ha sido un hecho natural y que no va a volver a ocurrir a partir del siglo XVI, pues va a entrar en acción un impulso externo al crecimiento de las empresas: la influencia de la literatura contable y por consiguiente, la de los teóricos del sistema.

## **LA CONTABILIDAD DESDE LUCA PACIOLI HASTA EL SIGLO XIX**

Concibe Joseph Vlaeminck, que con Luca Pacioli, se abre la era en la que la técnica contable se desarrolla en el campo de la práctica a la par que en el de la literatura, la que al principio era puramente pedagógica, debido a que los autores no tenían más ambición que la de enseñar a los futuros contadores el mecanismo de la “teneduría de libros”.

Pero intentará a partir del siglo XVIII, ensanchar su horizonte de la estricta técnica de las cuentas y asentarla sobre un reducido número de principios tendientes a poner de manifiesto esta técnica y a servirle de guía.

Para superar la técnica propiamente dicha, a través de cientos de autores que tratan de investigar una doctrina susceptible de alcanzar la íntima esencia de la contabilidad y de asignarle, en el conjunto de las ciencias y de las técnicas científicas, el puesto que le corresponde.

Es que en el siglo pasado, evolucionó la contabilidad hacia la “teoría personalista”, abandonando el nivel pedagógico hacia una explicación doctrinal, por la cual en vez de considerarse que las cuentas son como personas, se declara que todas las cuentas están abiertas a personas, teoría cuyas plenas consecuencias se desarrollarán en la logismografía de Cerboni (sistema contable desarrollado por Cerboni, para el Gran Ducado de Toscana, compuesto por tres cuentas principales conectadas entre sí, administrador general del estado, administrador de impuestos directos y agentes de recaudación).

Además explicita, otras teorías, la de Manzoni (1540) entre cuentas vivas (de personas) y cuentas muertas (de cosas), de Barreme (1721) entre cuentas generales y cuentas particulares o el sistemas centralizador de De La Porte (1712).

### **LUCA PACIOLI ANÁLISIS DE SU OBRA:**

1. Se ocupa de tres libros el Memorial (o Borrador), el Diario (en la cabecera de cada página debe indicarse el año y el día) y el Mayor.

2. Señala que para empezar los asientos hace falta un inventario (que comprende todos los bienes de un comerciante), pero no prevé el libro de Inventarios.
3. Respecto a la conservación de documentos, recomienda emplear un copiator de cartas para las misivas más importantes.
4. Recomienda invocar el santo nombre de Dios en el encabezamiento de todos los libros y escritos.
5. Los asientos de Diario, deben emplear los términos Por y A y separarse trazando una raya horizontal debajo del texto.
6. Todas las partidas anotadas en el Diario, harán siempre dos en el Mayor, a saber: una en el debe y otra en el haber y se señalará el apunte deudor (indicando el folio en que se encuentra el de su acreedor) con Por y el acreedor deudor (indicando el folio en que se encuentra el de su deudor) con A, de uno y de otro debe hacerse la correspondiente anotación (muestra con claridad el mecanismo técnico de la partida doble).
7. Estudia las cuentas del Mayor de manera racional: Cuentas de personas (donde coloca a la Cuenta de capital) y de valores; Cuentas de gastos y Cuentas de resultados.
8. La cuenta de Capital, de acuerdo a la primitiva representación era la deuda para con los socios en las primeras compañías.

## **LOS SUCESORES DE PACIOLI EN EL SIGLO XVI**

Joseph Vlaeminck, explicita que, no se encuentra entre los sucesores inmediatos de Pacioli, un verdadero intento de síntesis con vistas a deducir la lógica interna del sistema.

1. Giovanni Antonio Tagliente, primer sucesor en Italia, publicó en 1525, dos tratados, ambos con el título de Luminario di Arithmetica, el primero contiene la explicación de la contabilidad por partida simple y el segundo describe la partida doble.
2. Domenico Manzoni, en Italia, publicó en 1540, un tratado de contabilidad por partida doble titulado Qvaderno doppio col svo giornale, novamente composto, & diligentissimamente ordinato, secondo il costume di Venetia. Su tema abarca

toda la administración de un gran establecimiento comercial de la época, con cualidades didácticas en su obra y ejercicios prácticos. Estableció también una distinción entre las diferentes cuentas.

3. Gerolamo Cardamo, en Italia, llega a la contabilidad, al igual que sus predecesores por el camino de las matemáticas. En 1539, publicó, *Practica Arithmetica*, inspirada en Pacioli, en latín, en el capítulo 60 se dedica a la partida doble, cuyo mecanismo explica en doce artículos.
4. Alwise Casanova, en Italia, en 1558 publicó una obra de contabilidad titulada *Specchio Lucidissimo*, puramente didáctico, para sus alumnos.
5. Jean Christoffes Ympyn, en Amberes, se publicó en 1543 después de su muerte un tratado de contabilidad en flamenco, denominado, *Nieuwe Instructie ende bewijs der looffelijcker Consten des Rekenboecks*, se publicó traducido al francés e inglés, en Francia e Inglaterra.

La parte teórica del libro está integrada por 29 capítulos, en los que se trata del inventario, del memorial, de las diferentes modalidades de venta, del diario, de las maneras de anotar en el las partidas deudoras y acreedoras, del concepto de caja y capital, del mayor, de la manera de rectificar errores, etc. Con una amplia parte práctica.

6. Valentín Mennher, en Amberes, publicó en 1550 un tratado de aritmética, con el título, *Practique brifve pour Cyfrer et tenir Livres de Compte touchant le Principal train de Marchandise*, y posteriormente en 1560 lo publica ya como un tratado de contabilidad. En España introdujo el método de partida doble, a través de la traducción de Antich Rocha.
7. Claes Pietersz de Deventer, en Ámsterdam, publicó en 1576, un tratado con el título, *Boechhonwaen op die Italiaenache maniere zeer profijtelijk voor allen coopluyden*, obra que se reeditó muchas veces debido a lo excelente del ejercicio práctico que constituye la segunda parte de la misma, aportando notables mejoras al cierre de cuentas y el balance se aproxima más al balance actual, entiende Joseph Vlaemminck.



8. Cloodt, Bartholomeus, de Ámsterdam, publicó en 1582, un tratado con el título, *Corte Maniere ende Stijl om Boeck te houden, op de Italiaensche wyse ende maniere*, a través del cual, preconiza una innovación que denomina *cartabelle*, que se trata un carnet de vencimientos, en el que anota a la izquierda los deudores y a la derecha los acreedores, con indicación de los importes y vencimientos.
9. Mellema, León, quien publicó en 1590, en Francker, una obra de contabilidad, denominada *Boekhouder na de conste van Italien, met twee partyen, als Debiteur ende Crediteur*, con una innovación interesante, salda las cuentas en fin de ejercicio por balance de salida, igual que se hace en nuestros días, acota Joseph Vlaemminck.
10. Bartholomeus de Renterghem de Amberes, que en 1592, publicó en francés un tratado titulado, *Instruction nouvelle pour tenir le livre de compte, ou de raison, selon la façon & maniere d'Italie*, en donde recomienda la concisión.
11. Martin van den Dycke, que en 1598, publicó en Amberes, una obra denominada *Claer ende cort bewijs om te leeren Boek-houden, nae de maniere van Italien*, donde aparece por primera vez la cuenta colectiva de mercancías en general.
12. Heinrich Schreiber, que en 1518, publicó en Núremberg, un manual de aritmética denominado *Ayn new kunstlich Buech welches gar gewiss, etc.*, en el que una parte muy reducida dedica a la contabilidad, obra por demás confusa.
13. Joann Gottlieb, que en 1531, en Núremberg, publicó un tratado, cuyo título es *Ein Teutsch verstendig Buchhalten für Herren oder Geselschafter, etc.*, que contiene explicaciones claras.
14. Schweicker Wolfgang, que en 1549, en Núremberg, introdujo el principio de la partida doble a través del tratado denominado, *Zwifach Buchhalten, sampt seiner Giornal desselben Bescbus auch Rechnung Zuthun*, quien toma como modelo al italiano Manzoni, aunque no lo dice.

15. Sebastián Gamersfelder, que en 1570, en Dánzig, publicó un tratado con el título, *Buchhalten drirch zwey Bucher nach Italianischer Art und Weise*, excelente libro inspirado en Ympyn y Schweicker, quien es el primer autor que ha tratado de deducir unas reglas positivas para la determinación de las cuentas de cargar y abonar.
16. Passchier Goessens, que en 1594, en Hamburgo, publicó un interesante tratado de contabilidad, denominado *Buchhalten fein kurz zusammen gefasst und begriffen, nach Arth und Weise der Italianer etc.*, que contenía la admirable ordenación de su Mayor.
17. Schwarz Matthaeus, que en 1518, redactó una contabilidad modelo, como jefe de contabilidad de los Fugger.
18. Hugh Oldcastle, que en 1543, en Londres, introdujo en Gran Bretaña, el sistema italiano de partida doble, a través del libro cuyo título era, *A Profitable Treatyce called the Instrument of Boke to learne to knowe the good order of the keeping of the famouse reconyng called in Latyn, Dare and Habere, and in Englyshe, Debitor and Creditor*. En opinión de algunos autores, era una mera traducción de la obra de Luca Pacioli.
19. James Peele, que en 1553, publicó en Londres, un tratado con el título de *The Maner and fourme how to kepe a perfect reconyng, after the order of the most worthie and notable accompte, of Debitour and Creditour*, este autor dio a luz una segunda edición en 1569, denominada *The pathe waye to perfectnes, in th'accomptes of Debitour, and Creditour*, que supera en mucho la primera.
20. John Weddington, ciudadano londinense, que en 1567, editó en Amberes, una obra con el título, *A breffe instruction, and manner howe to kepe, marchantes bokes of accomptes. After the order of Debitor and Creditor, as well for proper accomptes, partable, factory, and other, & c.*, cuya innovación más importante era la sustitución total del Borrador por varios libros dedicados cada uno al registro de un tipo concreto de operaciones, prescinde del Diario, aunque señala que si se quiere puede conservarse, pasando directamente y por concentración

los asientos de tales libros auxiliares (sustitutivos del Memorial y Diario) al Mayor.

Los libros auxiliares serían los siguientes: inventarios, de caja, de operaciones de cambio, de efectos, de compras y ventas y tres libros más para distintos tipos de operaciones de agencias y sociedades y de los libros secretos (operaciones relacionadas con mercancías y situación general del capital del comerciante).

21. John Mellis, que en 1588, edita en Londres la obra con el siguiente título, *A briefe Instruction and maner how to keepe bookes of Accompts after the order of Debitor and Creditor, as well as for proper Accompts partible etc., By the three bookes named the Memorial Journal & Leager, etc.*, que publica nuevamente la obra de Oldcastle, de manera más legible.
22. Pierre Savonne, que en 1567, en Amberes, publica una obra denominada, *Instruction et maniere de tenir livres de raison ou de comptes par parties doubles*, que fue reeditada varias veces y en cada nueva edición perfecciona la obra.
23. Martín Fustel autor francés quien en 1588, editó un breve tratado muy claro, denominado *L ' Arithmetique abregée...*, con una parte que se dedica a la contabilidad, con ejemplos muy interesantes.
24. Diego del Castillo, que en 1522, publicó en Burgos una obra relacionada con la contabilidad con el título, *Tratado de cuentas hecho por el licenciado Diego del Castillo, natural de la ciudad de Molina*, que trata desde el punto de vista jurídico de las distintas cuestiones derivadas de la administración de bienes ajenos, resultado de cuentas de los administradores a sus administrados y revisión de las mismas, dividido en catorce capítulos.
25. Gaspar De Texeda, que en 1546 editó en Valladolid, un libro de aritmética, denominado, *Suma de Arithmetica práctica y de todas Mercaderías con la Horden de contadores*, donde en un capítulo explica cómo llevar por partida simple la contabilidad de la hacienda de un señor.

26. Antich Rocha, que en 1564, en Barcelona, publicó un tratado de aritmética, en el que al final y con fecha 1565, con el título Compendio y breve instruction por tener Libros de Cuenta, Deudas, y de Mercadería, insertó la traducción del libro de Mennher.

27. Bartolomé Salvador De Solórzano, que en 1590 publicó en Madrid, la primera obra genuinamente española sobre contabilidad por partida doble, que tituló, Libro de Caja y Manual de cuentas de Mercaderes, y otras personas, con la declaración de ellos.

## **EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD EN EL SIGLO XVII**

Joseph Vlaemminck, indica que dada las innumerables obras de contabilidad que se han publicado a partir del siglo XVII, como historiador, va a realizar una juiciosa selección de las mismas.

Y que la literatura contable del siglo XVII, aparece dominada por un gran autor de Brujas, Simón Stevin, con el que se ingresa en el período moderno de la historia de la contabilidad y que considera la contabilidad como un arte liberal y que debería incluirse en las matemáticas.

Y que ha de señalarse, también que a partir del siglo XVII la contabilidad abandonará el plano de la simple teneduría de libros.

Debe tenerse en cuenta que en 1642, Blaise Pascal inventó la primera máquina de calcular, de la que la contabilidad ha sabido sacar partido.

Simón Stevin, publicó en Leiden, de 1605 a 608, un gran tratado, en 5 volúmenes, sobre matemática, cosmografía, geometría, óptica, etc., con el título de Wisconstighe Ghedachtenissen (memorias matemáticas), en la segunda parte del 5to. Volumen se ocupa de la contabilidad, con un texto claro y sistemático, con ejemplos de asientos en el Diario y Mayor, buenos. Siendo el primer autor que estudia la contabilidad pública, a la que denomina contabilidad del príncipe.

## **ESCUELA FRANCESA DE CONTABILIDAD Y ORDENANZA DE COLBERT DE 1673:**

En Francia, la Ordenanza de Colbert de 1673, reglamentó la utilización de libros de comercio, haciendo obligatoria para los comerciantes el uso de libros de comercio. Y prescribió las formalidades de los mismos, destinadas a garantizar que se llevaran en regla.

Estaba dividida en doce títulos, subdivididos en ciento veintidós artículos que tratan de las diferentes materias del comercio terrestre. Entre estas había algunas como la de letras de cambio, que se encuentran bastante desenvueltas, otras, como las de sociedades y quiebras, que dejan muchísimo que desear, y otras en fin, como todo lo que se refiere al aprendizaje que tienen un interés exclusivamente histórico.

La Ordenanza del Comercio sin embargo, se debe reconocer que fué una de las bases sobre la que edificaron los autores del Código de Comercio Francés de 1808, la Ley Belga de 15 de diciembre de 1872 y el Código de Comercio Español del 22 de agosto de 1885.

Joseph Vlaeminck, agrega un resumen de los artículos de la ordenanza, y los códigos. Una síntesis de dicho resumen, se agrega a continuación:

### **ORDENANZA DE COLBERT DE 1673**

1. Se determina que los libros obligatoriamente deben llevar los negociantes y comerciantes, un libro que recogerá todas sus operaciones, letras de cambio, sus deudas activas y pasivas y dinero empleado en sus gastos domésticos (art. 1).
2. Respecto a los agentes de cambio y de banca deberán llevar un libro diario en el que se anotarán todas las operaciones en que hayan intervenido, para recurrir en caso de protesta (art. 2).

3. Los libros de los negociantes y comerciantes, se firmarán en la primera y última hoja por un cónsul, alcalde o concejal, sin pago de gastos ni derechos, y las hojas se rubricarán y foliarán de la primera a la última (art. 3).
4. Los libros de los agentes de cambio y de banca, se numerarán, firmarán y rubricarán, por un cónsul, en cada folio, y se expresará en el primero el nombre del agente de cambio y de banca, la clase de libro (diario, caja), si es el primero, segundo, u otro, y se anotará en el registro del escribano de la jurisdicción consular o alcaldía (art. 4).
5. Los libros diarios se escribirán sin solución de continuidad, por orden de fecha, sin dejar blancos, cerrándolos en cada capítulo y al final, y no se escribirá nada en sus márgenes (art. 5).
6. Todos los negociantes, comerciantes y agentes de cambio y de banca, a partir de la publicación de la ordenanza, tienen 6 meses para abrir los libros diarios y registros (art.6), realizar un inventario de su puño y letra de muebles inmuebles y deudas activas y pasivas (art. 8).

#### **LEY BELGA DE 1872**

1. Los comerciantes deberán llevar un libro diario que presente día a día sus deudas, activos y pasivos, las operaciones de comercio, sus negociaciones, aceptaciones o endosos de efectos y lo que reciban y paguen, por cualquier concepto y deberán conservar los legajos de cartas y telegramas que reciban y copiar en un registro los que envíen (art.16).
2. Harán un inventario en documento privado todos los años y lo copiarán en el registro, año a año, previsto al efecto (art. 17).
3. Los libros prescritos en los art. 16 y 17, serán rubricados y autorizados por uno de los jueces de los tribunales de comercio o por un burgomaestre o un concejal, en la forma habitual y sin gastos (art. 18).

4. Todos los libros se llevarán en orden de fechas, sin blancos, lagunas ni llamadas al margen, y los comerciantes deberán conservarlos durante 10 años (art. 19).
5. Los libros llevados con las formalidades legales, podrán ser admitidos por un juez, para hacer prueba sobre comerciantes por asuntos comerciales (art. 20).

### **CÓDIGO DE COMERCIO ESPAÑOL DE 1885**

1. Los libros que necesariamente deben llevar los comerciantes, son los siguientes: Inventario y Balances, Diario, Mayor, Copiador de cartas y telegramas y los demás libros que ordenen las leyes especiales (art. 33).
2. Además podrán llevar los libros que estimen convenientes, según el sistema de contabilidad que adopten, que se podrán legalizar si lo consideran oportuno (art. 34).
3. Los comerciantes podrán llevar los libros por si mismos o por personas a quienes autoricen para ello (art. 35).
4. Presentarán los libros, encuadernados, forrados y foliados, los comerciantes al juez municipal del distrito, en donde tuvieran su establecimiento mercantil, para que en la primera hoja ponga nota firmada y selle el resto de las hojas de cada libro (art. 36).
5. El libro de Inventarios y Balances empezará con el inventario que deberá firmar el comerciante al tiempo de dar principio a sus operaciones y deberá contener la relación exacta del dinero, valores, créditos efectos al cobro, bienes muebles, e inmuebles, mercaderías y efectos de toda clase, en su valor real y que constituyen su activo. Lo mismo para las deudas, y toda clase de obligaciones. Fijará la diferencia exacta entre el activo y el pasivo, que será el capital con que principia sus operaciones. Y firmará anualmente el balance general de sus negocios, de acuerdo con los asientos del Diario y sin reserva, ni omisión alguna (art. 37).

6. En el libro Diario se asentará por primera partida el resultado del inventario, según lo estipulado en el art. 37, dividido en una o varias cuentas consecutivas, según el sistema de contabilidad que se adopte. Seguirán después día por día todas sus operaciones, expresando cada asiento el cargo y descargo de las respectivas cuentas. (art. 38).
7. Las cuentas con cada objeto o persona en particular, se abrirán, además por debe y haber, en el libro Mayor (art. 39).
8. Al libro Copiador se trasladarán todas las cartas por orden de fecha que el comerciante escriba y sus despachos telegráficos (art. 41), los que se conservarán en legajos y ordenadas las cartas (art. 42).
9. Deberán llevar sus libros con claridad, y llenar las condiciones y formalidades prescriptas, por orden de fechas, sin blancos, interpolaciones, ni raspaduras y sin presentar señales de haber sido alterados (art. 43), salvarán a continuación, inmediatamente que los adviertan los errores u omisiones, explicando con claridad en que consistían (art. 44).
10. No se podrá hacer pesquisa de oficio por Juez o Tribunal, ni Autoridad alguna para inquirir si los comerciantes llevan sus libros con arreglo a las disposiciones de este Código (art. 45).

## **ESCUELA FRANCESA DEL SIGLO XVII**

1. Por estar íntimamente ligado a la Ordenanza de 1673, el autor va a comenzar por Jacques Savary, quien en 1675, publicó una obra patrocinada por el ministro Colbert y que se denominaba, *Le parfait négociant: ou Instruction générale pour ce qui regarde le commerce des marchandises de France, et des pays étrangers, etc.*, de la que se hicieron numerosas ediciones y que se tradujo al alemán, inglés, flamenco e italiano.

La obra se ocupa fundamentalmente del comercio por mayor a que se dedican los sederos, los mercederos y los pañeros y en ella se ve como el capitalismo empieza a manifestarse incluso en el comercio interior.



2. Claude Irson, es otro ministro que disfrutó de la protección de Colbert, y en 1678, publicó un tratado titulado, *Méthode pour bien dresser toutes sortes de comptes à parties doubles...*, etc., contador que alardeaba de jurista, en el libro trata de poner de manifiesto la relación existente entre la teneduría de libros y el derecho y su libro no es más que una apología del Código Mercantil.

Es el primero que emplea el término Balance de Situación en lugar de Balance de Salida.

3. Matthieu de la Porte, es a juicio de Joseph Vlaemminck, el escritor francés del siglo XVII que más ha contribuido a dar a la contabilidad la forma clásica que hoy presenta. Editó en 1685 un tratado denominado, *Guide des negocians et teneurs de livre...* etc., siendo el antecesor del sistema centralizador, ya que aconseja el traspaso directo al mayor de los asientos.

Consignados en varios libros auxiliares.

Ha sido uno de los primeros que intentó una clasificación razonable de las cuentas, a las que divide en tres grupos o categorías, donde se atiende al sujeto de las cuentas:

- La primera es las cuentas de jefe (capital, pérdidas y ganancias, gastos, provisiones y seguros),
- La segunda está integrada por los efectos efectivos (caja, mercancías (en nuestro poder y por nuestra cuenta, en poder de terceros y por nuestra cuenta en nuestro poder y por cuenta de un tercero y en participación), efectos en papeles (letras de cambio, pagarés, obligaciones a cobrar, contratos de rentas, dinero prestado a la gruesa, efectos a pagar y remesas) y efectos particulares (navíos, casas y terrenos, muebles, participaciones en las compañías, ferias o pagos)
- La tercera comprende las cuentas de corresponsales (cuenta común para operaciones recíprocas, cuenta corriente para operaciones particulares, cuenta de las operaciones en participación, cuenta de deudores menudos varios y cuenta de acreedores menudos varios).

Y que ha insistido en hacer una distinción entre la empresa y el propietario.

## **AUTORES DE OTROS PAÍSES DEL SIGLO XVII**

1. Simón Grisogono, de Italia, que publicó en 1609, un libro denominado, *Mercante arricchito del perfetto quaderniere...* etc., en su fórmula elimina el Por y dice por ejemplo, Almacén a Caja.
2. Giovanni Antonio Moschetti, de Italia, que publicó en 1610, un tratado que denominó, *Dell'Vniversal Trattato di Libri Doppi*, importante obra debido a que se ocupa ampliamente de la cuenta de Capital y de la de Pérdidas y Ganancias.
3. Lodovico Flori, de Italia, que publicó en 1636, un tratado, denominado, *Trattato del modo di tenere il libro doppio domestico col svo essemplare*, que siendo religioso, se propone describir la aplicación de la partida doble a la administración de una comunidad religiosa.

Su principal mérito radica en la concepción del Balance, ya que para él es el sumario o compendio de todos los saldos de las cuentas del Mayor. Y expone con claridad la utilidad de los presupuestos.

4. Giovanni Domenico Peri, de Italia, que publicó en 1638, una obra titulada *Il Negotiante*, que tiene un especial interés desde el punto de vista de la historia de las ciencias económicas aplicadas y del derecho mercantil, ya que es un tratado de técnica comercial.
5. Bastiamo Venturi, de Italia, que publicó en 1655, una obra titulada, *Della scrittura conteggiante di possessioni*, creador de la Escuela Florentina, a través de la cual trató de conseguir una racional gestión del patrimonio y a fijar reglas para su administración.
6. Abraham de Graaf, de Ámsterdam, que publicó una obra en 1688, denominada, *Instructie van het Italiaans boeckhouden*, que en 1718 fue traducida al francés, a través de la cual formula una clasificación de cuentas análoga a De la Porte.

## LA CONTABILIDAD DEL SIGLO XVIII

Joseph Vlaemminck, entiende que la decadencia italiana en materia de publicaciones de contabilidad se acentúa en este siglo y que existe una expansión francesa, por el número, la calidad y la influencia de sus autores, que son los siguientes:

1. Samuel Ricard, quien en 1709 publicó en Ámsterdam, un libro con el título *L'art de bien tenir les livres de comptes en parties doubles a l'italienne, etc.*, a través del cual aconseja llevar libros auxiliares a saber: Caja, Bancos, Recepción y venta de mercaderías en comisión, Expediciones, Copia de las cuentas corrientes que se envían, Giros y remesas, etc.
2. Bertrand Francois Bárreme, quien abrió una escuela de comercio en París, en la que se enseñaba teneduría de libros, en 1680 publicó una obra titulada, *Livre des comptes Faits*, y después de su muerte se editó en 1721 una obra de contabilidad, titulada, *Traite des parties doubles, ou Méthode... etc.*, donde efectúa una ardiente defensa de la partida doble, en la contabilidad de la hacienda pública.
3. Edmond Degranges, que en 1795, publicó en París el libro denominado, *La tenue des livres rendue facile*, su importancia se debe a dos razones, es el inventor del Diario-Mayor (que tiene 8 columnas, que de izquierda a derecha son: total, mercancías generales, caja, efectos a cobrar, efectos a pagar, pérdidas y ganancias, cuentas diversas y total de cada cuenta particular en el mayor) y la segunda es que clasificó las cuentas en cinco grupos (caja, mercancías generales, efectos a cobrar, efectos a pagar y pérdidas y ganancias), con lo que dio origen a la escuela de los cincocuentistas.

Joseph Vlaemminck, entiende que en la clasificación de Degranges quien simplificó la mecánica contable, faltan muchas cuentas que forman parte de la contabilidad y omite hablar de pérdidas y ganancias en los ejemplos que pone.

4. Edward Thomas Jones, contemporáneo de Degranges, inglés, que publicó en 1796 una obra titulada, *Jones's English System of Book-keeping by Single and*

Double Entry... etc., prescindiendo de la partida doble, ya que era un ardiente adversario de la misma y en su libro ataca el método italiano del que pretende demostrar los peligros y las trampas que encierra.

## **SIGLO XIX – EL SIGLO DE LOS CONTRASTES**

Debido a que se asiste a una floración de libros de contabilidad de muy escasa valía, tanto técnica como teórica y por otro lado se contempla el nacimiento de obras de extraordinario mérito, que proponen concepciones nuevas y atrevidas de tal profundidad de pensamiento, que las elevan a las mejores obras de economía o de organización científica.

Entre 1800 y 1900 se han podido contar no menos de 727 autores de obras de contabilidad y 1172 libros publicados.

### **EL DESARROLLO DE LA TÉCNICA EN FRANCIA**

1. Pierre Boucher, es autor de la refundición de la obra de De La Porte, que titula, también, *La science des négocians: Accounting in the Republic*, su obra fundamental es un tratado publicado en 1802, de más de 800 páginas que tituló, *Institutions commerciales, traitant de la jurisprudence marchande et des usages du négoce d'après les anciennes et nouvelles lois*, contiene una introducción histórica el tratado muy interesante para los historiadores de la contabilidad. La obra es una verdadera enciclopedia, en la que se ocupa de la partida simple, la partida mixta, la partida doble, de la contabilidad marítima y la rural y la concluye con un excelente comentario de la Ordenanza de 1673.
2. J. S. Quiney, que en 1817 publicó un libro que dedicó a un famoso banquero Laffite, que tituló *Comptable General ou livre de raison...*, a través del cual propone un método interesante, que basándose en un rayado especial, permite la anotación del movimiento de cuentas en cantidad y valor, al mismo tiempo que la determinación del nuevo saldo de la cuenta interesada. Este sistema conduce a la comprobación de los movimientos del debe y haber por medio de los saldos.

3. Edmond Degranges hijo, quien refundió las obras de su padre, y publicó libros propios, que constituyen un curso completo de ciencias comerciales.
4. Desarnaud de Lesignan, y su sistema centralizador o de diarios múltiples de 1825, que describe en su publicación denominada, *Essai sur la comptabilité commerciale...*, siendo una importante mejora de la partida doble clásica. El procedimiento consiste en llevar un cierto número de diarios especializados llamados divisionarios, que se centralizan en otro diario de rango superior llamado diario general y propone como libros auxiliares, caja, compras, almacén para la entrada y salida de mercancías, ventas, efectos a cobrar, efectos a pagar, un libro de notas, dos libros de vencimientos y el diario centralizador.
5. R. P Coffy, que en 1833, publicó un volumen titulado, *Tableau synoptique des principes généraux de la tenue de livres à partie double*, que clasifica las cuentas de acuerdo con su función en la empresa, y se sitúa en la teoría materialista, quien trató de elevar la contabilidad al rango de ciencia.
6. J. E. Quaulin, que 1840, en París, publicó una obra titulada, *L'Inventaire perpetuel. ... etc.*, que expone un sistema que muy de lejos, sería parecido al actual de permanencia de inventario.
7. Poitrat, decano de los contadores franceses, presenta un modelo de sistema a base de columnas o tabular, a través de un libro editado en 1833 titulado, *Tenue des livres autodidactique...etc.*
8. Conventz, discípulo de Poitrat, simplificó el método de Poitrat, superando a su maestro, a través de una obra que publicó en 1869, titulada *La Ligne droite*. Su sistema se basa en el empleo de 3 diarios analíticos, Diario de Compras, Diario de ventas y Diario de Regularizaciones, a base de columnas o tabular.
9. J. G. Courcelle-Senevill, economista eminente y miembro del Instituto de Francia, publicó dos libros técnicos notables, titulados, *Traité théorique et pratique des opérations de banque* en 1853 y *Manuel des affaires* en 1855, siendo partidario de la teoría unicontista, es decir la teoría que considera a las cuentas desde el punto de vista de la separación de la empresa y de su

propietario. Joseph Vlaemminck, entiende que sin aceptar, todas las afirmaciones de los partidarios del unicontismo, esta teoría constituirá la base de su doctrina personal.

10. Henri Lefevre, en una voluminosa obra de 600 páginas publicada en París en 1832, con el título, *la Comptabilité, théorie, pratique et enseignement, œuvre absolument sans précédent, et qui devrait servir de guide dans toutes nos écoles de commerce... etc.*, propuso la contabilidad basada en la división del trabajo.

Según Lefevre, hay dos clases de contabilidades, las simples, que son las de los empleados de la empresa y se corresponden a los 4 estados del valor del patrimonio (el dinero (contabilidad del cajero; contable del dinero), las mercancías (contabilidad del almacenero; contable de las mercancías), los valores en cartera (contabilidad del contable de los efectos de comercio) y los créditos y deudas (contabilidad del contable de los créditos y deudas)) y la compleja, que es la del propietario, que resulta de la combinación de las contabilidades precedentes.

11. Leauley y Guilbault, que escribieron sus libros unas veces en colaboración y otras por separado, tuvieron gran notoriedad, en su libro publicado en 1889, denominado, *La science des comptes*, trataron de dar base científica a la contabilidad, relacionándola con las matemáticas, ya que entienden es una rama de la misma.

Definen a la contabilidad de la siguiente manera: “La contabilidad rama de las matemáticas, es 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”.

A criterio de Joseph Vlaemminck, la definición no está muy acorde con su afirmación de que es una rama de las matemáticas, ya que como la definen en términos reales está íntimamente relacionada con la economía.

## EVOLUCIÓN DEL PENSAMIENTO CONTABLE ITALIANO

El pensamiento contable italiano no alcanzó su pleno desarrollo hasta 1840, aunque hubo algunos autores en la primera mitad del siglo XIX. Los autores mencionados son los siguientes:

1. Niccolò D'Anastasio, en el período preparatorio italiano, quien publicó en 1803 un libro titulado, *La Scrittura doppia ridotta e scienza*, donde trata de escudriñar los vínculos de la causalidad de los que deriva el mecanismo de las cuentas en la partida doble.
2. Giuseppe Bornaccini, en el período preparatorio italiano, para quien la contabilidad es la ciencia de la administración, en un tratado publicado en 1818, denominado, *Idee teoretiche e pratiche di ragionateria, e di doppio giro di registrazione... etc.*, entiende que la contabilidad es el “arte de llevar, dirigir y rendir cuentas de una administración cualquiera, de acuerdo con principios contables fijos e inalterables”.
3. Giuseppe Ludovico Crippa, en el período preparatorio italiano, que publicó en 1834 una pequeña obra, denominada, *Dell'arte di tenere i libri di ragione... etc.*, y en 1838 -39, *La scienza del conti...*, etc., dedicado al estudio de las cuentas en su relación con la actividad de la empresa, llegando a distinguir dos grupos principales, las que se refieren al objeto de la empresa (es decir a los diferentes componentes del patrimonio material, económico y jurídico) y las cuentas de la sustancia patrimonial en su conjunto (cuentas del propietario).
4. Francesco Villa, en el período de desarrollo científico de la contabilidad, siendo su principal promotor, que publicó en 1840 su gran obra en dos volúmenes denominada, *La contabilita applicata alle amministrazioni private e pubbliche*, que obtuvo el premio de un concurso oficial y le valió una cátedra de contabilidad pública en la Universidad de Pavía.

En 1850, editó un tratado, refundiendo la obra anterior, con el título *Elementi di amministrazione e contabilita*, en donde delimita el alcance de la contabilidad,

ya que para él la teneduría de libros es la parte mecánica de la contabilidad, que junto con la aritmética, son dos instrumentos de la misma y la contabilidad tiene un contenido más amplio, ya que puede considerarse como un conjunto de principios económico-administrativos aplicados al arte de llevar las cuentas o los libros, junto con las normas prescritas por el administrador de la empresa con vistas a fiscalizar la administración y las actividades de todas las personas que forman parte de ella.

Villa considera al control como objetivo de la contabilidad, le reconoce como campo de acción la organización de la empresa y la administración del patrimonio.

Adopta una clasificación de tres grupos de cuentas: cuentas personales, cuentas de depósito y cuentas recapitulativas (cuentas de balance de apertura, de pérdidas y ganancias y balance de cierre).

5. Francesco Marchi, en el período de desarrollo científico de la contabilidad, publicó en Prato en 1867, una obra titulada, *I cinquecontisti...etc.*, que lo hizo célebre, debido a que ataca de plano la tesis de las 5 cuentas generales de Degranges, y opone su propia concepción, todas las cuentas son personales.
6. Giuseppe Cerboni y la logismografía, en el período de desarrollo científico de la contabilidad, presentado en su obra titulada, *Primi saggi di logismografia*, en 1873, en el XI Congreso de Científicos Italianos, en Roma.

En 1886, publicó su obra fundamental llamada, *La ragioneria scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e sociali*, la logismografía, es la más moderna expresión de la teoría personalista, con un concepto fundamental: la hacienda, la que considera a la entidad económica empresa desde el ángulo de las relaciones jurídicas resultantes de la actividad de las personas que están encargadas de su gestión y administración y de las terceras personas interesadas en ella.



Concuerda completamente con la idea de Marchi, en cuanto a las consecuencias de cada operación administrativa con respecto a la responsabilidad de las distintas personas que forman parte de la empresa, pero se aparta de ella cuando se trata de determinar el grado o el carácter de esa responsabilidad.

7. Giovanni Rossi, en el período de desarrollo científico de la contabilidad, fue uno de los principales propagadores de las ideas logismograficas de Cerboni, del que fue colaborador durante 10 años. Publicó en 1882 L'ente económico amministrativo y en 1885, su obra cumbre denominada, Trattato dell'unità teoretica dei metodi di scrittura a partita doppia, en la que desarrolla su teoría matemática.
8. Fabio Besta y la escuela veneciana, en el período de desarrollo científico de la contabilidad, en su obra principal, La Ragioneria, que se editó en 3 volúmenes de 1900 a 1910, aunque empezó en 1872, analiza la teoría económica de Francesco Villa y construye su teoría materialista basada en el valor del elemento patrimonial representado por la cuenta.

Para Besta la contabilidad es la ciencia del control económico y por su naturaleza es una ciencia de aplicación, concreta y material.

9. Emanuele Pisani, en el período de desarrollo científico de la contabilidad, concibió un sistema de contabilidad que denominó Statmografía, en su obra La statmografia, applicazione alle aziende pubbliche, publicada en 1886, adoptando la teoría materialista de cuentas, las que deben considerarse desde dos puntos de vista, el económico y el administrativo.

Parte del principio de que todo hecho administrativo considerado en sí mismo afecta a la situación y al movimiento de los elementos patrimoniales.

Distingue tres clases de operaciones o de hechos de gestión, estáticos (situación de la sustancia patrimonial al comienzo y final del ejercicio), dinámicos (transformaciones patrimoniales) y estático-dinámicos (participan a la vez de la naturaleza de los primeros y de los segundos).

## LA FLUCTUACIÓN DEL PENSAMIENTO CONTABLE EN ESPAÑA

Joseph Vlaemminck, entiende que no existe en España, a lo largo del siglo XIX, una línea definida en la evolución del pensamiento contable, detallando algunos de los autores más importantes:

1. Manuel Víctor de Christantes y Cañedo, que publicó en Madrid en 1825 un opúsculo denominado, Primera y última lección de Partida Doble para los que saben el sistema sencillo de Contabilidad, cuyo texto pasó a formar el primer capítulo del libro que con el título Tratado de cuentas y razón o cuentas del español jeremías, inventor del método de llevarlas en Partida Doble, edito en 1838, en Madrid. Redactado en tono humorístico – sarcástico.
2. José María Brost, que publicó en 1825, en Madrid, un libro con el título, Curso completo de teneduría de Libros o modo de llevarlos por Partida Doble, obra inspirada en la de Degranges, tal que parece una versión castellana de la misma.
3. Francisco Castaño Diéguez, que publicó en 1863, en Málaga, una obra titulada, La verdadera Contabilidad o sea Curso completo, teórico y práctico de Teneduría de Libros por partida doble, que ha servido de guía a la juventud mercantil y contribuido a la difusión de la contabilidad en España.
4. Emilio Oliver Castañer, que publicó en 1884, en Barcelona, una obra titulada, El Consultor del Tenedor de Libros, en dos tomos y que tuvo mucho interés por su carácter práctico, compuesta por una serie de monografías sobre contabilidad de ferrocarriles, de bancos, de fábricas de tejidos, etc.
5. B. González Ladrón de Guevara, que publicó en 1886, en Cartagena, un libro que tituló Descubrimiento de la Ciencia de la Contabilidad o Teneduría de Libros demostrativa, considera que la contabilidad es una ciencia exacta y que la ciencia del derecho es parte de la ciencia de la contabilidad.
6. Torrens y Monner, que publicó en 1885, en Barcelona, dos obras denominadas, Tratado completo teórico-práctico de contabilidad mercantil, industrial y administrativa y Tratado de Teneduría de Libros, en los mismos, juzga que

merecen igual concepto las cuentas de Capital, Personales, etc., o sea todas las que sirven de modelo o fundamento a un grupo determinado y fija en 10 el número de cuentas generales o matrices que son las siguientes: Capital; Personales; Caja; Mercaderías; Efectos a recibir; Obligaciones a pagar; Negocios en comisión; Cuentas en participación; Valores pendientes o en suspenso o provisionales y Cuentas de presupuesto, derivando de ellas cuentas auxiliares.

## LA CONTABILIDAD EN EL SIGLO DE LA ORGANIZACIÓN CIENTÍFICA

Joseph Vlaemminck, indica que son dos las nuevas disciplinas que se han desarrollado, la organización científica y la economía de la empresa, y que ambas lo obligan a considerar la contabilidad desde un ángulo nuevo, ya que la contabilidad es acreedora, a un puesto en el conjunto de los conocimientos y de los métodos que contribuyen a dotar a la empresa de espíritu científico, con objeto de que esta importante célula económico-social pueda cumplir su cometido propio con la máxima eficacia para los que colaboran en ella y para la sociedad en general.

Describe en los capítulos siguientes, distintas formas de visualizar la contabilidad:

1. **TEORÍA PERSONALISTA**, es una teoría explicativa de la naturaleza de las cuentas. De acuerdo con los adeptos a esta teoría, todas las cuentas – y no solo las de terceros – se abren realmente a personas, tesis que surgió a partir de Degranges, siendo Gabriel Faure, el autor moderno más representativo.

Para Faure, toda cuenta, cualquiera sea su título, está abierta en realidad a una persona, la que se encuentra encargada precisamente de la administración, de la gestión, del manejo, de la custodia o de la conservación de una parte del patrimonio.

Joseph Vlaemminck, entiende que esta explicación de la esencia de las cuentas puede conducir a la concepción administrativa, pero a través de un error inicial, ya que se basa en una tesis jurídica inadmisibles. Y agrega la crítica de otro autor, Charles Penglaou, que señala, ¿Quién puede decirnos, quienes son los

misteriosos guardianes de esos bienes inmateriales que se llaman Patentes, Gastos de Constitución, etc.?

También detalla a otros autores como:

- a. H. Deschamps, que se adhiere a la tesis de Bellay, entre otros, por su distinción entre la personalidad de la empresa y la del propio comerciante.
  - b. Un autor belga, Laurent Lefebvre, quien figura también como defensor de la teoría personalista en el primer cuarto del siglo XX.
  - c. En España, algunos autores como, Antonio Sacristán, L. Ballesteros, Ramón Cavanna y A. Lasheras-Sanz.
2. **TEORÍA JURÍDICA**, que se elabora sobre la base de que todo asiento o anotación contable traduce un hecho jurídico. Y señala a, A. Beaumont, autor francés, que en 1920, trata de buscar en la ciencia del derecho, los fundamentos de toda la contabilización.

Robert Lefort, en 1927, expresaba ¿Cómo explicar el balance de situación, idea compleja, sin remontar a su sustancia que se encierra en tres términos: el valor, derecho, persona? Y agregaba, pues bien estos tres términos pueden todavía resumirse en uno solo, el derecho.

Joseph Vlaeminck, indica que el mismo en 1943, cometió el error de declarar que la esencia de la contabilidad es función del derecho y que lo que el contador ha de consignar en sus libros son relaciones de derecho, y agrega la crítica de Charles Penglaou, que señala, que el espíritu contable no coincide con el espíritu jurídico y que la contabilidad no vive exclusivamente en la esfera del derecho, ya que el técnico en contabilidad tiene preocupaciones de distinta índole a las del jurista.

3. **TEORÍAS ECONÓMICAS**, se considera a la contabilidad como un método de observación económica de primerísimo orden, según un estudio realizado bajo la

dirección de Jean Fourastie, en 1948, en París, denominado, *La méthode comptable dans la science économique: principes généraux*, en el mismo se pone de relieve que la contabilidad es un método de observación económica, ya que el registro se efectúa en ella con motivo de cada movimiento de valor; va unido al mismo un documento básico, llamado justificante contable, que no procede del contador, y tiene como finalidad describir y concretar los movimientos de valores registrados, al propio tiempo que controla la exactitud de la anotación.

Respecto al concepto del valor, es evidentemente esencial para todo teórico que quiera descubrir tras la heterogeneidad de las cuentas un elemento catalizador que las reduzca a una unidad de orden económico.

Para la mayoría de los autores de obras de contabilidad, el problema del valor no presenta la menor dificultad, ya que asimilan el valor al precio y este se expresa en moneda. Pero esta ecuación precio –valor, no resuelve todos los problemas, ya que es necesario que el patrón de medida elegido permanezca estable.

Más, por el solo hecho de que las cuentas se expresen en unidades monetarias, no puede afirmarse que exista coincidencia con la realidad económica. Simplemente se trata de un convenio que refleja una realidad más compleja, en la cual, si se descubren numerosos elementos de orden económico, también se encuentran otros íntimamente ligados con el derecho y la administración.

Joseph Vlaemminck, indica que un cierto valor, acerca de cuya naturaleza puede por otra parte discutirse ampliamente, queda velado por las unidades monetarias de las cuentas, por lo cual rechaza la teoría económica como tal, porque ve únicamente la noción de valor tras las cuentas y tal concepto no permite una completa explicación del fenómeno contable. Esto no significa que no considere a la contabilidad, como extraordinariamente importante desde el punto de vista económico.

Expresa que dos de los autores franceses, más destacados pertenecen a la teoría económica, que son:

- a. R. Delaporte, quien tiene una idea del valor extremadamente amplia, ya que incluye todo aquello que se relaciona con la empresa y que por razón haya de contabilizarse, como ser, bienes reales, servicios, derechos reconocidos, etc., y
- b. J. Dumarchey, con su obra fundamental sobre la teoría positiva, que entiende que la contabilidad pertenece al grupo de las ciencias económicas y sociales.

**4. TEORÍA DE LA CONTABILIDAD PURA**, cuya idea fundamental es que, la contabilidad, liberada de todas las construcciones y de todos los convenios que han hecho de ella una técnica clásica de la partida doble, es un método de observación de cualquier clase de hechos, por lo cual deja de existir la relación entre ella y el concepto de valor, al igual que entre esta misma noción y la estadística o la aritmética.

Joseph Vlaeminck, indica que es preciso desprenderse de un cierto número de prejuicios si queremos elevarnos hasta la contabilidad pura y que en esta obra sus estudios no lo han podido llevar suficientemente lejos, como para ofrecer una solución positiva a este problema, que lo que está haciendo con ella, es indicar el camino a los investigadores, trazar ciertos senderos y poner de relieve las ideas de determinados autores que se sitúan en la línea de esta preocupación.

Entiende que el proceso contable opera en el seno de una red de actividades, de hechos y de fenómenos de los que a menudo el único punto que tienen en común estriba en que forman juntos una misma entidad, cualquiera que sea la naturaleza de la misma.

El proceso contable debe, pues, analizar este cúmulo de hechos, que son interdependientes del medio en que se producen.

De esta observación y de este análisis resultará la selección, que ha expresado es la primera operación del proceso contable.

Expresa cuales son los criterios de selección:

- a. Primer criterio de selección es de orden cuantitativo y no cualitativo, ya que la naturaleza del proceso contable es tal, que la contabilidad no puede expresar más que cantidades, por lo cual su primer paso consistirá en separar todos los hechos y todos los fenómenos irreductibles a la noción de cantidad, todos aquellos que no pueden expresarse mediante una cifra o un número.

Al respecto critica a los que pretenden monetizar al capital humano, con que cuenta una empresa, el mismo debe quedar al margen de la contabilidad.

- b. Segundo criterio de selección es la utilidad subjetiva, que es la que se produce en la masa de los hechos numéricamente expresables.

Coincide con la opinión de Jean Sigaut, respecto a que “ninguna idea a priori, ya sea jurídica, financiera o de otro orden, debe presidir la determinación del hecho contable; no hay más que una ley de selección: la ley de la utilidad. La contabilidad es esencialmente un medio de información y su técnica ha de emplearse en que se sienta la necesidad de estar informado”.

No obstante los dos criterios de selección, la posibilidad de reducir a cantidad y utilidad, basada en el conocimiento preciso del medio en que se desarrolla el proceso contable, han dejado en suspenso la respuesta sobre cuál es la línea de separación entre la contabilidad y la estadística.

Y la diferencia radica en que la contabilidad enumera hechos que pertenecen todos al mismo medio y la estadística puede enumerar cualquier clase de hechos, como ser, nacimientos y muertes, mercancías exportadas, delitos cometidos, etc.

De las premisas planteadas del proceso contable se desprende que no es de incumbencia del mismo, la transformación en expresión monetaria de las cantidades encontradas y anotadas.

Una vez más, indica Vlaemminck, coincide con Jean Sigaut, quien dice que “si llegamos a desligarnos del concepto de valor para pasar al de cantidad, cualquier fenómeno numerable podría ser contabilizado y debería serlo si su registro de acuerdo con los métodos de la partida doble, fuera susceptible de facilitar al jefe de la empresa información provechosa”.

El proceso contable, como se ha visto, ha aislado los hechos numerables y ha conservado solo aquellos que en función de la utilidad para la gestión de la empresa deben formar parte de un sistema coherente de contabilidad y es aquí donde comienza la técnica contable propiamente dicha, pues se trata de elaborar un mecanismo para que estos hechos expresados numéricamente puedan ser codificados, sistematizados e incorporados en una construcción que responda a las necesidades de gestión de la entidad en el seno de la cual se elabora la contabilización.

Esta técnica se ha edificado en el transcurso del tiempo, al cabo de innumerables tanteos, pues hasta la aparición en 1494 de la primera obra impresa de contabilidad, no tuvo más guía que el empirismo y la confusa idea de que tenía que responder a ciertas constantes habida cuenta de sus objetivos, que eran esencialmente de orden comercial.

- 5. CONTABILIDAD Y ORGANIZACIÓN CIENTÍFICA**, el segundo criterio de selección, lleva aparejada una consecuencia importante. Puesto que el conocimiento del medio en que se produce el fenómeno contable es lo que facilitará una visión siempre más clara de las ventajas que se deriven de contabilizar tal o cual grupo de fenómenos, de objetos o de hechos, la ciencia de la empresa, en su más amplio sentido, será factor determinante en la elaboración de una doctrina contable satisfactoria y en los progresos de la técnica de cuentas.

Del análisis de la contabilidad pura condujo a una integración de esta técnica en la organización científica y en la economía de la empresa, que desarrolla Joseph Vlaemminck, de la siguiente manera:



EL CONCEPTO EMPRESA: Henry Fayol, promotor de la organización administrativa racional, en su libro *Administration Industrielle et Generale*, editado en París en 1941, en el que incluyó la contabilidad entre las 6 funciones básicas de la empresa, indica que “La contabilidad constituye el órgano de la vista de la empresa. Debe permitir conocer en cualquier momento donde se está y adonde se va. Debe dar informes exactos, claros y precisos sobre la situación económica de la empresa. Una buena contabilidad, simple y clara, que de idea exacta de las condiciones de la empresa, es un poderoso medio de dirección.”

Exterioriza Joseph Vlaemminck, que paralelamente a estas investigaciones en el plano de la organización racional, se han perseguido los estudios en el plano jurídico y sociológico, de tal forma que tiende a concretarse e imponerse una visión completa de la empresa, que presenta un extraordinario interés en la perspectiva de una investigación doctrinal de la contabilidad, integrando en una unidad a todas las doctrinas contables que han sido expuestas hasta la fecha, que no es que sean erróneas, sino parciales respecto al aspecto de la actividad contables que cada una de ellas considera.

- Respecto a la TEORÍA ECONÓMICA DE LAS CUENTAS, expone a dos autores, R. P. Adrien Taymans y Jean Pierre de Bold, e indica que los fenómenos económicos que se producen en el seno de la empresa se reflejan naturalmente en las cuentas.

El proceso contable los seleccionará incluso preferentemente, porque son más susceptibles que los demás de ser expresados en valor monetario.

De ello ha de concluirse, dice, que la teoría económica de las cuentas es cierta en tanto en cuanto no pretenda reducir el substrato de todas las cuentas a fenómenos económicos y que, dejando de perseguir y de tratar de definir datos fragmentarios, tales como valor, capital económico, etc., se limite a afirmar que un aspecto del fenómeno económico general se encuentra en la expresión contable.

- Respecto a la TEORÍA JURÍDICA DE LAS CUENTAS, el nuevo concepto de la empresa, permite admitirla con iguales restricciones que la teoría económica. En numerosas cuentas, el fenómeno económico está cubierto por un concepto de derecho y la empresa ha entrado como tal en el terreno jurídico. Y pone de manifiesto la injerencia del derecho en la esfera de la actividad de la empresa.
- Respecto a la TEORÍA PERSONALISTA DE LAS CUENTAS, Joseph Vlaemminck expone a Henri Clemens, como autor destacado y dice que dicha teoría también es acertada, a condición de enfocarla desde un nuevo ángulo. La empresa considerada en sus funciones interiores, es decir, en relación con los miembros activos que colaboran en su seno en la labor común, es una realidad comunitaria y entraña un aspecto social importante.
- Respecto a la TEORÍA ADMINISTRATIVA DE LA CONTABILIDAD, Joseph Vlaemminck expone a tres autores, J. Wilbois, G. Rives y R Delaporte, indica que podía denominarse teoría de la contabilidad integral, pues entre otros conceptos englobaba la capitalización de los valores humanos, contra la que se ha alzado en nombre de los criterios del proceso contable.

En correspondencia explica que a partir del aspecto preciso de las relaciones entre la organización científica y la contabilidad, es el sentido en que hay que elaborar una doctrina válida y general de la contabilidad.

- Respecto a la CONTABILIDAD DE LA GESTIÓN, que se ocupa del cálculo del costo de los productos, entre los trabajos de los distintos autores, Joseph Vlaemminck, destaca el de N. Bosseler, denominado, Les conceptions americaines en matiere de comptabilité, de 1951, dicho autor expresa, “pero además se quiere orientar los métodos hacia el control de gestión, los que se encuentran adaptados de hecho a las ideas de descentralizar la autoridad y responsabilidad y tienden a coordinar hacia un mismo objetivo común la acción de todas las unidades

descentralizadas; a permitir un control eficaz, fácil y rápido de los directivos hacia sus subordinados, a poner a disposición de los jefes responsables de cualquier nivel un medio para orientar su actuación con vistas a mejorar el rendimiento del o los servicios colocados bajo su autoridad, y por último poner de manifiesto los resultados tanto individuales como de equipo, de manera que se suscite la emulación en todos los niveles. Estos objetivos son los métodos bien conocidos del control presupuestario y de su prolongación natural, el costo tipo. Tales métodos, no son nuevos, ni exclusivos de los Estados Unidos.” “Dichos métodos están realmente integrados en la estructura de la empresa y constituyen el verdadero y principal instrumento de gestión en todos los niveles”.

Y como Joseph Vlaemminck, indica, su obra ha sido elaborada, para trazar ciertos senderos y poner de relieve las ideas de determinados autores, que él entiende son los más significativos, a lo largo de la historia contable, indicando el camino a los investigadores en la actualidad.

#### **REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

- (1) Diccionario de la lengua española, de la Real Academia Española.
- (2) Joseph Vlaemminck (1961) Historia y doctrinas de la Contabilidad, Editorial Ejes, Madrid, España.
- (3) <https://glosarios.servidor-alicante.com/arte-egipcio/shat>
- (4) Martín Gil, F. J., et\_\_al, (12-1997), “Las tarjetas, un sistema primitivo de contabilidad”, Investigación y Ciencia, nro. 255 pp.39.
- (5) Historia Universal: Prehistoria y primeras civilizaciones (2004), Editorial Sol 90, Barcelona, Arte Gráfico AGEA, Clarín, 1ra. Edición Bs. As., Argentina.