

La contabilidad: historia, escuelas, vínculos con otras disciplinas y el derecho comercial

BLEY, Lili María

Contadora Pública

MP 1782 CPCEM

lilibley@yahoo.com.ar



RICATTI, María Soledad

Contadora Pública

MP 2306 CPCEM

solricatti@yahoo.com.ar



RESUMEN

Este artículo presenta el avance de un proyecto de investigación titulado “*Los Códigos Civiles y Comerciales en Argentina y en Latinoamérica: Reseña histórica y algunas reflexiones sobre los impactos e implicancias jurídico-contables en Argentina*” donde se indaga los contextos históricos de la contabilidad y sus vínculos con otras áreas del conocimiento, y en forma específica la evolución de los Códigos Comerciales y sus antecedentes en otros continentes.

No es el propósito aquí realizar un análisis epistemológico de la contabilidad, pero sí un aporte a los aspectos históricos que no suelen ser estudiados ni son objeto de interés para las Ciencias Económicas. Cuestión que presenta un problema que es previo a su determinación como ciencia, en tanto es un requisito conocer la evolución histórica en cualquier área que se constituya una rama del conocimiento consolidado y con un grado de madurez en su formulación.

La contabilidad tiene un estrecho vínculo con el derecho y nació para poder dar cuenta de las actividades que realizaban los comerciantes desde la antigüedad a la fecha. La Ley N° 26.994 puso en vigencia el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, derogando leyes y decretos anteriores - incluidos el Código Civil y el Código de Comercio. Es en el siglo XX cuando se comienzan a sancionar leyes comerciales en forma separada, promulgándose así en Argentina la Ley N° 19.550, modificada posteriormente por la Ley N° 22.903, a lo que se suman los cambios introducidos por la Ley N° 26.994.

PALABRAS CLAVES

Historia de la contabilidad; Escuelas Contables; Principios de la teorización; Derecho Comercial.

Breve historia de la contabilidad

La historia no precisa una fecha exacta del surgimiento de la contabilidad, simplemente se da una aproximación y evidencia que esta tiene sus orígenes en la aparición del comercio. En la organización empresarial y social, donde al aumentar las transacciones comerciales la incapacidad de la memoria humana para registrarlas hizo que surgiera una metodología para plasmar dichas actividades.

Edad antigua

Esta se remonta desde el año 416 donde existía más un hacer contable que una práctica, ya que sólo se refería a la necesidad de información de los comerciantes de la época. La invención de la escritura y los números generaron, aunque de manera muy sencilla y rudimentaria, los elementos fundamentales de lo que hoy se conoce como “cuenta”, donde se tenía un título, cantidades y totales.

De aquí parte la formulación de un paradigma contable inicial, en el cuál la práctica es la base. Después de establecer la “cuenta” como principal regidor de la contabilidad, se creó la necesidad de ejercer un control contable, para verificar la veracidad de la información. Y es a partir de este momento en que se puede hablar de la ciencia contable como un objeto de estudio estructurado.

Principios de teorización

Desde 1458 con la invención de la imprenta se dio un giro a la práctica

contable. Comienzan a difundirse conceptos y procedimientos de algunos autores, que de cierta manera inician un proceso de teorización.

Siglo XIX y primeros años del siglo XX

Es a fines del siglo XIX y principios del XX que surgen las primeras asociaciones de contadores que buscan orientar la contabilidad bajo unos principios y reglas generales. La aparición de investigadores contables en busca de una teoría, no logra resultados unánimes, sino por el contrario, se presentan diferentes opiniones y enfoques respecto de lo que debería ser la práctica contable, entre las más importantes se encuentran:

Teoría de la personificación

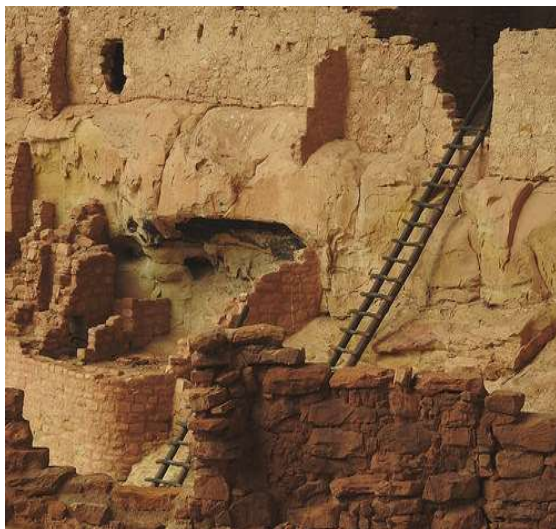
Asume a las cuentas como una persona ficticia que recibe y entrega. Se crean debido a que no todas las personas podían ser responsables por los valores existentes en una organización. Esta teoría se ocupaba solo de la cuenta y de explicarla, pero no consideraba la existencia del entorno económico donde se desarrollaba la organización.

Entre sus principales aportes podemos mencionar que sirvió de base para diseñar el plan de cuentas de las empresas, también el perfeccionamiento del método operativo de la partida doble, y se empezó a hablar de un sistema de contabilidad integral.

Teoría jurídica

En esta teoría se atribuye gran importancia a la empresa como sujeto de derecho y su estudio se basa en las implicaciones y relaciones jurídicas que de la práctica y del ejercicio de la profesión contable se pueden derivar y cómo regular las mismas.

Esta teoría impulsó la normalización internacional y contribuyó a comprender y legislar las obligaciones jurídicas que la organización mantiene con sus propietarios, con el Estado y con la



sociedad. Se relaciona con la aparición de los Estados Nación.

Teoría económica

Los propulsores de esta teoría consideran que la práctica contable debe estar sujeta al momento económico y a los cambios que en ese contexto se produzcan. Esta teoría incorporó el concepto de valor que se convirtió en uno de los sistemas de medición de la realidad económica de la empresa y su entorno.

Teoría de la contabilidad pura

Su objeto fue la investigación experimental, teniendo en cuenta el dato fundamental de donde partían las cuentas de balance y no de forma contraria y descubre el sistema que permite reportar información sobre el patrimonio de las personas en las organizaciones.

Teoría administrativa

Esta teoría incorpora e integra los valores humanos a los valores financieros de la empresa, considera a la contabilidad como el principal instrumento administrativo y financiero.

Además, reconoce el carácter predictivo que alcanzó la contabilidad y su importancia para el desarrollo de una organización.

Escuelas del pensamiento contable

Giovanny Gómez (2015) plantea las siguientes escuelas del pensamiento contable:

- ✓ Escuela de la ganancia líquida realizada
- ✓ Escuela de la información para la toma de decisiones
- ✓ Escuela ética
- ✓ Escuela sociológica
- ✓ Escuela inductiva y deductiva
- ❖ **Escuela de la ganancia líquida realizada**

Se enfoca en la utilización de sistemas de valoración o valuación de los recursos económicos de la empresa, como ejemplo de métodos se encuentran:

- Costo de reposición.
- Precio de venta.
- Valor actual.

Encontramos autores como Patón y Littleton que defienden el costo histórico como un adecuado método de valoración, en tanto que otros le otorgan mayor importancia al ajuste de los estados financieros, con el fin de reflejar la

incidencia de la inflación sobre las partidas expuestas.

❖ **Escuela de la información para la toma de decisiones**

Para esta escuela la contabilidad no es una disciplina, sino que se orienta más hacia una práctica contable, como una fuente de información para una variedad de destinatarios y usuarios y privilegia que en la información se conserven algunas características de orden obligatorio como:

- La pertinencia
- La comprensibilidad
- La verificabilidad
- La validez
- La cuantificabilidad
- La neutralidad
- La comparabilidad
- La veracidad

Esta información debe ser útil para la predicción y posterior análisis para que el usuario pueda llegar a una buena decisión. La encontramos en Argentina representada en la RT 16 en los requisitos de la información contable.

❖ **Escuela ética**

Esta corriente se enfoca en características y conceptos básicos relacionados con las personas que elaboran y emiten la información para lograr la adecuada presentación de los estados financieros. Se distingue por ocuparse de temas como la moral en el ejercicio de la profesión, la verdad y la claridad, pretende así que se demuestre la **imparcialidad y objetividad** que debe existir en la información que se suministre. La influencia de esta escuela aparece también en la RT 16 que recoge

estos requisitos por parte del emisor de la información contable.

❖ **Escuela sociológica**

Esta escuela está más orientada a la responsabilidad de las organizaciones y su entorno y el impacto que sobre el mismo estas organizaciones provocan, otorga gran importancia a las relaciones sociales que se derivan de la información contable, se ocupa también de la contabilidad social a nivel macroeconómico; es decir el impacto de las empresas en el medio económico, ambiental y social a nivel nacional e internacional.

En la actualidad está representada en la aparición de la Responsabilidad Social Empresaria y la emisión del Balance Social mientras otros estudios doctrinarios se ocupan del Balance Ambiental.

❖ **Escuela inductiva y deductiva**

Esta básicamente enfocada en la elaboración de teorías contables mediante dos procesos y es más utilizada para diseñar estudios e investigaciones:

Proceso Inductivo	Proceso Deductivo
Rasgos comunes de cada uno de los sistemas contables	Formulación de objetivos (Estados financieros)
Codificación de reglas	Declaración de postulados contables (Del medio social)
	Definición de metodología
	Definición de un marco de referencia para el planteamiento de ideas
	Empleo de términos definidos
	Enunciación de principios generales para la aplicación del que hacer operativo.

Fuente: De propia elaboración en base a Giovanni Gómez

Períodos de la contabilidad

Algunos autores la dividen en períodos de acuerdo con el avance o el significado que tuvo en la época en que actuaron. En este sentido se establecen los siguientes períodos:

1. Arte empírico. Abarca desde sus comienzos hasta mediados del siglo XV.
2. Divulgación del arte desde esa fecha hasta fines del siglo XIX.
3. Período Crítico - Científico: Se extendería desde fines del siglo XIX hasta mediados del siglo XX.
4. Reordenamiento teórico - científico que se origina desde mediados del siglo XX donde se analizan y replantean los conocimientos y temas abordados y comienza a considerarse los efectos de la inflación, las variaciones de los costos internacionales, la tecnología, los mecanismos de control, la modificación en las normas y en los principios (los PCGA) y la preocupación sobre un problema: La información rápida, precisa, confiable y oportuna.
5. Globalización: Comienza aproximadamente a partir del nuevo milenio (año 2000).

Segmentos de la contabilidad

Algunos autores como Chapman, García Casella y Fronti de García proponen la siguiente clasificación:

- a) Contabilidad patrimonial o financiera.
- b) Contabilidad gerencial o administrativa.
- c) Contabilidad gubernamental o pública.

- d) Contabilidad económica o nacional.
- e) Contabilidad social.

Sostiene Fronti de García que *“todos estos segmentos tienen como sustento a la contabilidad, que lo es porque sus elaboraciones (sistemas contables) reconocen la realidad a través de modelos contables que ubican los datos relevantes en las unidades contables llamadas “cuentas”.*

Asimismo, García Casella manifiesta que la clasificación antes enunciada se basa en diferencias entre sus objetivos y los métodos que emplean y que se exponen en el cuadro que se presenta:

Objetivos	
Patrimonial	patrimonio y evolución
Gerencial	cumplimiento de metas organizacionales
Gubernamental	servicios a los contribuyentes y su aporte
Económica	propuesta de la teoría Macroeconómica
Social	propuesta de la teoría Micro y Macro- sociológica
Métodos	
Patrimonial y económica: partida doble, basada en el principio de dualidad	
Gerencial: ecuaciones múltiples micro-sociológicas	
Gubernamental y social: ecuaciones múltiples macro-sociológicas	

Fuente: De elaboración propia en base a García Casella

La profesión contable

En la Argentina encontramos a la profesión contable como una de las profesiones más nuevas a pesar de que el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Buenos Aires creado en 1891 supera el centenario de su creación, en cuanto a la función del contador data de la época de Rosas, establecida por la Ley de Bancarrotas.

En un primer momento fue una rama desprendida de la carrera de abogacía, es así que uno de los primeros economistas fue un abogado que estudió en España - en las universidades de Oviedo y Valladolid- quién otorgó un importante impulso a esas inquietudes, se trata de Manuel Belgrano, también es otro abogado destacado en esta profesión, Carlos Pellegrini, quien se dedicó a perfeccionar los estudios de esa especialidad en el país.

Los comienzos del siglo XX no fueron descolantes en las técnicas contables, pero sí en la formación académica de economistas, financistas y matemáticos que comenzaron a egresar de la nueva Facultad de Ciencias Económicas de la UBA.

El país iba consolidando sus estructuras y desarrollando sus potencialidades como nación organizada. La afluencia de corrientes de inmigrantes y los recursos materiales que surgían en el país tornaba importante planificar los resortes de la economía. La multiplicidad de agrupamientos económicos y financieros, generaban la producción, circulación y mantenimiento de la riqueza generada y la constitución de sociedades y núcleos empresariales de todo tipo. La función del



contador público adquirió de pronto una relevancia importante y a la vez la exigencia de mayores y mejores conocimientos, ante esos requerimientos el gobierno, por intermedio del entonces Ministro de Instrucción Pública Dr. Joaquín V. González, mandó realizar, en la Capital Federal, en marzo de 1905, el Primer Congreso de Contadores Públicos, en el que se aprobaron los siguientes temas:

1. Creación de la Facultad de Ciencias Mercantiles
2. La Sindicatura de las sociedades anónimas.
3. Organización de la contabilidad en la Administración Pública
4. Compulsas y pericias en libros comerciales
5. Liquidación de seguros y averías
6. Normas en materia de regulación de honorarios.

Más adelante, en la década del sesenta comienzan a proliferar obras escritas por autores argentinos que iban adaptando el saber de otros países y que más tarde se orientaron a la solución de los propios

problemas nacionales tratando de resolverlos.

Relación de la contabilidad con otras áreas del conocimiento

Gran parte de esos autores establecen una relación de afinidad entre la contabilidad y la Economía Política o la Economía, el Derecho, la Estadística y las Finanzas.

El vínculo entre la Contabilidad y la Economía Política es muy amplio y hasta se podría decir que se complementan - si se analizan sus relaciones desde el punto de vista de la Contabilidad Pública o de la Contabilidad Social.

En la relación de la contabilidad con el derecho se establecen diversos vínculos: el Derecho Público, el Derecho Laboral; el Derecho Financiero; el Derecho Económico y el Derecho Civil. Cada operación comercial puede producir en cambio un hecho jurídico o no; origina sin excepción un hecho contable.

Existen divergencias al momento de definir la contabilidad, pero en cambio no la hay cuando se trata de saber para qué y cómo se utiliza la contabilidad.

Se destaca la capacidad para suministrar información a ser utilizada por las organizaciones que la elaboran y también para su uso por los terceros interesados y para distintos fines y relaciones.

En cuanto a los tipos de información encontramos dos posiciones muy definidas y diferentes entre sí que en su conjunto definen el verdadero objetivo de la contabilidad. Podemos establecer dos grupos que serán:

- a) Por su forma de elaboración
 - Mediciones y análisis estáticos
 - Mediciones y análisis dinámicos
- b) En función de su oportunidad
 - Análisis y mediciones históricos
 - Análisis y mediciones proyectados

Los pueblos de la antigüedad y las instituciones mercantiles

El Derecho Comercial tiene por objeto regular las relaciones comerciales frente a la necesidad del hombre de intercambiar productos para satisfacer sus necesidades, ese intercambio tiene sus orígenes en la antigüedad y, el comercio y el derecho no surgieron de manera simultánea.

Debido a la pujante actividad mercantil llevada a cabo por los pueblos de la antigüedad como los egipcios, babilónicos, asirios, fenicios y griegos, fue posible encontrar nociones embrionarias de instituciones del Derecho Comercial. Entre los cuales, se destacan:

- 1) Egipto quien mantuvo un intenso intercambio con la India, el comercio era ejercido por los extranjeros caldeos, judíos y griegos, no se han encontrado indicios al respecto.
- 2) La civilización mesopotámica desarrollaba una dinámica y creciente actividad comercial. El Código de Hamurabi promulgado en el S. XX antes de C. contiene disposiciones sobre préstamos a interés, el depósito, algunas formas de comisión, arrendamientos de barcos, responsabilidad del dueño de la nave y del barquero y el abordaje.
- 3) Entre los semitas que poblaban Siria y Palestina, se destacaron los

fenicios, que dieron inicio a la cultura marítima y a quiénes se les atribuye dos cualidades: excelentes navegantes y hábiles mercaderes fundadores de ciudades en las costas del Mediterráneo, se desconocen sus instituciones jurídicas, a excepción de la isla de Rodas donde se promulgaron las Leyes de Rodias que contenían estudios sobre averías marítimas¹ y algunas de sus disposiciones fueron incorporadas al Digesto Romano (*Lex Rodia iactu*).

4) Grecia, sus características topográficas proporcionaron la división política entre plazas y puertos donde se llevaba a cabo una importante actividad mercantil. Los griegos crearon instituciones como el *nauticum foenus* consistente en una modalidad de préstamo vinculado a la suerte que corriera una expedición marítima, pero sólo se encontraron relatos de operaciones mercantiles.

5) Roma, la legislación comercial siempre fue materia del derecho civil. El *Ius Gentium*² el derecho común a todos los pueblos de la antigüedad, regulaba las relaciones entre los romanos y los extranjeros. Consistía en un sistema flexible y adaptable a las situaciones que surgían del tráfico mercantil que permitía solucionarlas con simplicidad y rapidez. Menciona Truyol y Serra que “*del amplio margen de libertad del praetor peregrinus para establecerlo e interpretarlo en función de las exigencias cambiantes de un comercio jurídico cada vez más intenso*

y *diversificado con el exterior* “que le permitían adaptar las instituciones jurídicas formándose así el *Ius Praetorium* u *Honorarium*.

6) La clase patricia consideraba que el comercio y la industria eran actividades propias de libertos y esclavos; porque en el régimen esclavista la relación entre el amo y el esclavo no eran jurídicas, sino meramente administrativas y de contabilidad. El Derecho Romano se caracterizó por la prevalencia de la buena fe, el reconocimiento de los usos mercantiles, el riguroso procedimiento de ejecución por deudas. Durante la vigencia del Imperio Romano, en la región del Mediterráneo se fueron constituyendo:

- Los contratos de representación,
- Las reglamentaciones marítimas,
- Las instituciones bancarias y de cuentas como el *receptum argentarium*, contrato a través del cual el banco se comprometía a pagar las deudas de sus clientes; o
 - El *liber accepti et dispensi* donde se anotaban las sumas recibidas de sus clientes y las sumas pagadas, esta contabilidad muy elemental tenía valor probatorio en justicia, y de ella dio origen la *obligatio litteris*.
 - Además, antecedentes primarios sobre quiebra como la *missio in possessionem* en la *bonorum venditio* donde la acción del pretor consistía en la entrega de los bienes del deudor a un curador para que éste los vendiera y pagara o los repartiera entre los acreedores.

¹ Consistía en repartir las pérdidas sufridas entre el armador y cargador de un buque con el promotor de una expedición, por haber arrojado al mar las mercaderías con el propósito de aligerar y salvar la embarcación.

² Es decir, aquéllos que poseía la ciudadanía romana estaban cobijados por el *Ius civile*, mientras que el *Ius gentium* regía con relación a los extranjeros y peregrinos.

La Edad Media y el surgimiento del Derecho Mercantil

Con la invasión de las tribus de los bárbaros, la fragmentación del Imperio Romano y el choque de los pueblos de tradición germánica y romana en el Imperio de Occidente que llevó años de confusión, inseguridad y violencia, la pujante actividad comercial de las civilizaciones mediterráneas entró en un proceso de crisis y de parálisis general. Las regiones europeas bajo el dominio del Imperio Romano quedaron cercadas y aisladas porque fueron desapareciendo incluso las vías de comunicación, hecho que se prolongó hasta el S. 1.100 después de J.C. y que implicó la ruptura de cualquier clase de tráfico mercantil. La creación del Sacro Imperio Romano y germánico por Carlomagno en el año 800 y la ruptura con el Imperio de Oriente, fueron hechos que suscitaron profundos cambios de orden económico, la economía se volvió cerrada y autosuficiente, siendo los detentores de las únicas fuentes de subsistencia y de riqueza las fuerzas feudales y la Iglesia. Debido a la carencia de tierras, los siervos se fueron agrupando alrededor de los castillos de los señores feudales, ese hecho generó el desarrollo de artesanías y de intercambio de productos tornándose en pequeños burgos que más tarde se transformaron en ciudades.

La emergencia de una realidad socio-económica diferente demandó la creación de normas jurídicas más flexibles, apoyadas en la multiplicidad de formas, en la buena fe y en el predominio de las costumbres. Por otro lado, fue creciendo



la influencia del Derecho Canónico debido a la desconfianza de la Iglesia sobre el cobro, en especial, de intereses, argumentando que el capital moneda es improductivo y que no puede ganarse dinero sin trabajo y del incipiente Derecho Germánico, sobre procedimientos bárbaros como el duelo judicial, la ordalía, el juicio de Dios y las pruebas del agua y del fuego. Estos antecedentes dificultaron el desarrollo del comercio.

Ante la falta de garantías para los comerciantes, éstos se fueron asociando en guildas, hermandades, hansas y todo tipo de corporaciones cerradas y exclusivistas que dictaban sus propios estatutos, consistente en recoger los usos comerciales tradicionales y los que se iban formando en el incesante tráfico mercantil, imponían su propia autoridad y para solucionar los conflictos, los propios mercaderes asociados designaban a los magistrados. Las guerras religiosas conocidas como Cruzadas abrieron el intercambio comercial con el cercano oriente y el comercio internacional, se desarrollaba en los puertos septentrionales de Amberes, Brujas y Amsterdam. Por otro lado, las ciudades italianas, entre ellas Pisa, Amalfi y Venecia, se enriquecieron debido a la ubicación física de los puertos

mediterráneos más importantes. Siena, Lucca, Milán y Florencia, por citar algunas, eran plazas comerciales e industriales de primer orden. Florencia por su lado, era considerada el mayor centro bancario y cambiario. Cabe resaltar que la Iglesia prohibía el préstamo con interés, como argumenta Petit, “... *el tráfico de mercancías, la aritmética comercial y la emisión de papeles fueron las manifestaciones técnicas de valores religiosos muy profundos que la condena de la usura hizo presentes en el ámbito de los contratos*”, a excepción de las operaciones expuestas a alto riesgo de acciones que se querían promover:

- a) Cuando el capital se entregaba a un socio para el origen y surgimiento de las sociedades, en especial de la en comandita;
- b) Cuando se prestaba en condiciones que implicaban un gran riesgo de perder, como ocurría en el derecho marítimo y;
- c) Cuando se prestaba un capital para ser devuelto en un lugar distinto a aquél en que la operación se realizaba por cuanto se consideraba como un transporte de dinero, dando así justificación a la letra de cambio.

El desarrollo de mercados y ferias

El establecimiento de mercados y ferias en determinadas ciudades permitía reunir periódicamente a los comerciantes para concertar sus transacciones. Dado su desarrollo, López afirma que “*las complejidades de su funcionamiento condicionarán la necesidad de regular su función y la fiscalidad que afectaba las operaciones, lo cual se realizará a través de las ordenaciones municipales*

redactadas en los siglos XIII y XIV” al tiempo que se fueron desarrollando importantes instituciones como la letra de cambio, las compensaciones de créditos y el procedimiento sumario de la quiebra. Por último, floreció la banca, destacándose como banqueros de renombre los Medici en Italia y los Fugger en Alemania.

Las organizaciones de Mercaderes

En la comprensión histórica de las estructuras jurídicas y los institutos que fueron naciendo producto de la realidad fáctica previa, un párrafo aparte merece el tratamiento de estas organizaciones. Al asociarse para defender sus intereses comunes, se crearon formas organizativas de mercaderes que a posteriori se fueron transformando en corporaciones, con severas órdenes de carácter disciplinario. El entramado de relaciones y la acumulación de poder, les permitía tener injerencia y control en asuntos, tanto privados como públicos. Entre sus atribuciones, se describen las siguientes:

- ✓ Organizar feria y mercados;
- ✓ Proteger a sus miembros en el extranjero;
- ✓ Formar su patrimonio con los aportes de sus asociados
- ✓ Imponer tasas, impuestos y multas.

De las jurisdicciones consulares y los tribunales de comercio

Sus regulaciones se convirtieron en el derecho de la Villa o el Burgos, más público que privado y del cual se originó el derecho municipal. Organizada internamente por dos cuerpos colegiados, una asamblea general de agremiados y un consejo elegido periódicamente por el

gremio, y uno más de cónsules con facultades administrativas y disciplinarias que luego se fueron expandiendo adquiriendo funciones de carácter jurisdiccionales. La función asignada a la jurisdicción consular era la de intervenir ante el surgimiento de conflictos, esta situación impulsó la autonomía del derecho mercantil dado el carácter de los procedimientos ausentes de todo formalismos y sumarios. El fallo de los jueces se apoyaba en “*ex bono et aequo*”³. En determinados casos, las sentencias eran apelables ante el consejo o grupo de comerciantes. Con el tiempo los consulados fueron reemplazados por los tribunales de comercio entre los cuales se destacó el de Génova, llamado de la Rotta.

La competencia de los tribunales de comercio, en principio era de carácter subjetivo, pues solo podían recurrir a los tribunales quienes reunían la calidad de sujeto inscripto en las corporaciones como comerciantes. Posteriormente la competencia se expandió a los conflictos que surgían entre un “*mercator*” (mercader inscripto) y un “*negociator*” (mercader no inscripto). A pesar de ello, el derecho comercial continuó siendo un derecho de clase y no de actos aislados de comercio, cuyas disposiciones tenían alcance a los sujetos por estar inscripto o por las operaciones que éstos realizaban. Como explica Jaime Pintos “*a través de la repetición de estas prácticas jurídicas a la conformación de un Derecho privilegiado, el “ius mercatorum”, origen del Derecho mercantil actual, delimitado en función de un criterio subjetivo, personalista, gremial, clasista*” por resultado de las costumbres

de los mercaderes y de la autonomía corporativa.

Compilaciones de los usos mercantiles y el surgimiento del acto de comercio

Dada la dinámica del tráfico mercantil y ante a falta de celeridad y simplicidad que requerían los negocios, pues no todas las actividades de los mercaderes son profesionales y como el elemento profesión no bastaba, el derecho mercantil tuvo que ampliar su ámbito de competencia ante la realidad de aquéllos que, sin reunir la condición de mercader, al negociar con uno inscripto en las corporaciones quedaban bajo la competencia del derecho comercial. Fue así que se configuró la noción de “acto de comercio”. Las costumbres de las corporaciones contribuyeron a la evolución de las instituciones jurídico-mercantiles, siendo la más importante de las compilaciones las que regulaban el tráfico marítimo, por su carácter consuetudinario de *lex mercatoria* con aplicación a casi todos los puertos del mediterráneo, tal es El Consulado del Mar elaborada en 1.370 en Barcelona y que regulaba el Derecho Marítimo. Según Parra Rivera “*las normas internas o leyes locales se volvieron inadecuadas para sus requerimientos que implicaban una necesidad de índole internacional*”. En suma, la elaboración consuetudinaria del derecho comercial se originó en sus comienzos:

- a) Por las compilaciones de los usos comerciales y
- b) Las sentencias de la justicia de las corporaciones.

Menciona Aldana Gantiva (2007) respecto a la ausencia de escuelas filosóficas o

³Según la equidad y el leal saber y entender.

jurídicas en la formación del derecho comercial desde que el mismo surge para dar respuesta exclusivamente a la realidad mercantil que “*su separación del derecho común tuvo dos fundamentos básicos: la búsqueda de agilidad en el tráfico mercantil y la necesidad de jurisdicción especializada*”

Las leyes de Bilbao

En lo que respecta al comercio terrestre se resalta la promulgación, tanto de *El Constitutiu Usu* de Pisa del año 1.161 como el *Liber Consuetudinum* de Milán de 1.216 que contenían selecciones que compilaban disposiciones generales con fuerza obligatoria. Un tratamiento especial merece Las Ordenanzas de Bilbao por haber permanecido vigentes en las colonias hasta mediados del el S. XIX, rigieron para todo el reino al ser incorporadas a la *Novísima Recopilación* que fue promulgada por España en el año 1.805. La versión primitiva de las Ordenanzas de Bilbao data de 1.459 y surge por demanda de los comerciantes de Bilbao sobre la falta de jurisdicciones consulares por lo que se crea el Consulado para la Casa de Contratación de Bilbao y con ello la formación de las Ordenanzas Antiguas, las que debido a sucesivas versiones conformaron las Nuevas Ordenanzas de Bilbao aprobadas en el año 1.737, versaban sobre asuntos e instituciones exclusivamente de comercio marítimo y terrestre. Entre su contenido, se destaca:

- Se reguló el deber del comerciante de llevar contabilidad.
- Las compañías mercantiles eran solemnes y debían constituirse mediante escritura ante escribano público.

- Contenían reglas sobre negocios entre personas residentes en distintos lugares.
- Existía solidaridad de quienes intervenían en el giro y negociación de letras de cambio.
- El crédito era especialmente protegido
- El procedimiento de quiebra estaba regulado prolijamente

La formación de Grandes Estado y nacionalización del derecho mercantil

La formación de Grandes Estado generó dos consecuencias trascendentales: por un lado, el desplazamiento en gran parte de la actividad mercantil desde el centro,



conformado por las ciudades italianas, hacia los puertos y ciudades de los países que emprendieron las colonizaciones y por el otro, las reglas y prácticas del comercio, como derecho común de los mercaderes y elaboradas por ellos mismos, fueron perdiendo su carácter eminentemente internacional y de modo paulatino fueron quedando subsumidas en las legislaciones nacionales, emanadas de la autoridad de cada Estado. Así en Inglaterra el Common Law es el resultado de incorporar distintas fuentes del derecho para constituir el derecho común aplicable a todo el territorio, siendo la costumbre mercantil parte de dichas fuentes. Francia,

sin embargo, sentó los precedentes sobre la moderna jurisdicción comercial al crear la jurisdicción consular y establecer por Ordenanza del año 1.563 en las que los cónsules y jueces tendrán competencia sobre las diferencias que se susciten entre comerciantes por razones de mercaderías solamente.

Intentos de codificación de las normas mercantiles

Surgen en el S. XVII los primeros intentos de codificación, siendo Suecia el primer Estado que tuvo su código marítimo en el año 1.667, aunque, históricamente se reconoce a Francia en el dictado de normas mercantiles trascendentales y notorias a iniciativa de su ministro Colbert, destacándose el Código Savary y el Código Marchand que fueron promulgados en los años 1.673 y 1.681, respectivamente. Se trató de compilaciones de prácticas mercantiles vigentes en Francia con marcada influencia del derecho estatutario de las ciudades del norte de Italia. Estas ordenanzas constituyeron el derecho positivo de los comerciantes y de manera excepcional fueron consideradas por se las operaciones sobre letras de cambio y algunos contratos relativos al comercio marítimo, con prescindencia de la persona que los realizaba, por lo que el derecho continuó siendo subjetivo. España por su lado, en el año 1.805 promulgó la *Novísima Recopilación*. Con la creación de los Estados las normas mercantiles dejan el carácter corporativo y particularista para convertirse en el derecho aplicable a toda la nación.

La proclamación de la libertad de comercio y el fin de las corporaciones

Con la Revolución Francesa y con la proclamación de la libertad de comercio, el derecho mercantil que hasta entonces había sido de tipo corporativo, profesional, subjetivo, esencialmente para los comerciantes, cambia su dirección con la ley XVII, ley Chapelier del año 1.791, al proclamar el derecho de todas las personas a realizar negocios y operaciones que tuviera a bien, bajo la condición de pagar un impuesto nuevo: La Patente. A su vez, se suprimieron las aduanas interiores, como así también, las corporaciones.

Periodos de codificación

De forma cronológica, se destacan los siguientes países del continente europeo que promulgaron sus códigos de comercio, movimiento que fue seguido por los países latinoamericanos que también lo sancionaron, teniendo siempre como fuente de apoyo o inspiración, los códigos de Francia, España y Portugal.

1. Año 1.794, Rusia promulgó la codificación que comprendía, entre otras, normas mercantiles.
2. Año 1.807, Francia promulgó su código de comercio, teniendo como fuente, los Códigos Savary y Marchand.
3. Año 1.809, Polonia promulgó su código de comercio.
4. Año 1.811, Bélgica adoptó integralmente el código francés.
5. Año 1.829, España, aunque inspirada en el código francés, estableció la matrícula como requisito necesario para determinar la profesión comercial.
6. Año 1.833, Portugal, promulgó su código de comercio.

7. Año 1.848, Alemania lo promulgó su propio código.

8. Año 1.865, Italia se incorpora al proceso de codificación de los distintos países europeos.

9. En Latinoamérica rigieron las leyes de la metrópoli española hasta que en virtud de las gestas independentistas comenzaron los distintos países a adoptar los Códigos que organizarían tanto la vida comercial como la civil. En todos ellos los Códigos que se priorizaron fueron los Comerciales y a posteriori surgieron los Códigos Civiles. En este momento el equipo de investigación se halla abocado a la recopilación de los mismos y la descripción del contexto histórico, político y social que rodearon su implementación.

Reflexiones finales

La codificación que se llevó a cabo en los distintos países de Latinoamérica comenzó a ser implementada luego de las diversas corrientes independentistas de la dominación de España. Los juristas latinoamericanos se formaron en su gran parte en Europa y desde ese continente trajeron sus ideas también, estas ideas se fundamentaban en nociones muy arraigadas a partir de la Revolución Francesa (libertad, igualdad, fraternidad) que dieron impulsos independentistas en esta parte del continente americano. Por eso también se entiende que hayan basado las nociones e improntas del código napoleónico en las concepciones de los códigos latinoamericanos. Las ideas liberales (que fueron también plasmadas en las concepciones republicanas de los países) se orientaban al libre comercio y es así que en general

nacieron primero los códigos de comercio y luego los códigos civiles (por esa razón en Argentina el Código de Comercio incluía normas sobre la vida civil de las personas) de hecho Dalmacio Vélez Sarsfield cuando recibe el pedido de elaborar los códigos menciona que era más urgente el código de comercio. En los códigos sobre la materia comercial se introducía la noción de “comerciante” que en el nuevo Código Civil y Comercial ya no es utilizada. En cuanto a la forma de llevar la contabilidad se basó en los principios de la partida doble también en forma generalizada en Latinoamérica, siendo asumida en forma de “usos y costumbres” de manera tal que se naturalizó su utilización por sobre las otras formas posibles (partida única y triple partida rusa) y que han sido las bases para el sistema contable en la región. En el siglo XX ya no se modificaron los Códigos para implementar leyes vinculadas al Derecho Mercantil, se hizo en forma de Leyes por separado como sucedió en Argentina en el año 1972 con la sanción de la Ley N° 19.550 que es modificada por la Ley N° 22.903 – principales modificaciones fueron los ajustes y la inclusión de moneda constante, la noción de “control” del artículo 33 y la obligatoriedad de presentar por parte de la controlante información (con carácter de complementaria) por parte de la empresa controlante y otros artículos vinculados como la definición de “influencia significativa”, junto a un articulado donde se establecían rubros, criterios de exposición, normas de detalle que no fueron bien recibidas por parte de muchos críticos a esta legislación. Es así que surge por parte de los organismos profesionales la RT N° 6 (de ajuste por inflación) las RT N° 8 y N° 9 (de

exposición, general y particular, respectivamente) la última para sociedades – fines de lucro- y también la RT N° 4 – procedimiento de consolidación de estados contables- y la RT N° 5 para la valuación de la tenencia accionaria (con control o influencia significativa, según correspondiera) por el criterio de lo devengado en oposición al criterio de lo percibido que se abandona para este tipo de situaciones. En la actualidad se han fusionado las últimas RT mencionadas en una sola RT que es la N° 21 donde se conjugan ambas situaciones en un solo cuerpo resolutivo. Si bien la Ley 26.996 que implementa el Código Civil y Comercial de la Nación también deroga leyes (en todo o en parte) no ha codificado la Ley de Sociedades N° 19.550 y modificatorias, sino que ha cambiado su nombre por Ley General de Sociedades con la innovación de la sociedad unipersonal (SAU) como novedades importantes, a pesar de ello y con la derogación de determinados artículos y secciones se ha mantenido la mayor parte de la Ley en sus partes esenciales.

Una novedad se trató del Registro Público y sus implicancias respecto de las provincias junto con la necesidad de cambios en función de las características particulares de cada una de ellas. Asimismo, la opinión del jurista Favier Dubois (h) respecto a cierta controversia que se suscitó sobre la posibilidad de la desaparición del Derecho Comercial y en este sentido considera que no tiene ningún asidero legal o siquiera lo considere factible.

En cuanto a los sujetos es un cambio porque están considerados de manera explícita como sujetos de derecho privado por medio del artículo 148. La Ley de

Fundaciones N° 19.836 previa derogación ha sido codificada en el nuevo cuerpo legal con algunas modificaciones (entre ellas mayoritariamente de redacción) de manera que en el actual Código Civil y Comercial se encuentran las formas jurídicas que ya existían (Asociaciones Civiles y Simples asociaciones) pero no sucede así con las Mutuales y las Cooperativas que siguen conservando sus leyes de creación

En ese sentido esta presentación tiene como objetivo realizar un aporte sobre breves antecedentes de la contabilidad en la historia en períodos antiguos en otros continentes, las escuelas que surgieron, los vínculos con otras áreas de conocimiento y fundamentalmente el Derecho Comercial también con un grado de avance en cuanto a sus contextos históricos y principales institutos que rigieron sus orígenes y necesidades. En relación a Latinoamérica los Códigos tuvieron como nacimiento las gestas independentistas que reemplazaron las Leyes y Códigos europeos, pero con cierta influencia según las nuevas revoluciones que se dieron en el viejo continente.

En cuanto a la Argentina se describieron brevemente algunos avances dado que se encuentra en período de recopilación del arte las principales modificaciones en forma ya sea comparativa o narrativa, haciendo foco en aspectos que a nuestro juicio hemos considerado relevantes para ser presentadas y compartidas en el marco de la modificación que devino en la Ley de aplicación del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación y las derogaciones y modificaciones que la misma implementó.

Desde luego que el trabajo no se agota en esta instancia, todavía van a seguir apareciendo zonas grises u objetos de controversia, pero hemos considerado importante ordenar de una forma que se consideró conveniente, algunas de las reformas y sus posibles implicancias, recurriendo también a la opinión vertida de juristas en aquéllos aspectos que son básicamente de tipo jurídico más específico de esa disciplina. No es posible a esta altura saber qué va a suceder con la proliferación de jurisprudencia de más de 140 años en varios temas, considerando que ese análisis nos excede y no forma parte de nuestro interés inmediato.

BIBLIOGRAFÍA:

SENDEROVICH, I. A. (1984). *Tratado de normas, doctrina y prácticas contables*, (2a ed.). (2 Tomos). Buenos Aires. FA.VA.RO

Revistas

ORTIZ BOJACÁ, J. J. (2013). ¿Es necesaria y posible una teoría general para estructurar la ciencia contable? *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas*, Vol. XXI (2) pp-28-34.

PARRA RIVERA R. S. (2010). Evolución histórica de la lex mercatoria. *Revista Gestión en el Tercer Milenio*, Vol. 13, (25) pp- 135-146.

Ponencias presentadas en Jornadas

LAVERÁN, M.; BLEY, L. (2015). "Síntesis histórica de los Códigos en Latinoamérica y algunas consideraciones sobre el Código Civil y Comercial de la Nación" XXXVI JUC Y V JUIC. UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES.

Artículos on line

ALDANA GANTIVA, C. A. (2007). La evolución del derecho comercial ante la

unificación del derecho privado: reflexiones desde una Colombia globalizada. *Revista de Derecho Privado*, núm. (38), pp. 3-20. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=360033186008> el 15 de agosto de 2017

FAVIER DUBOIS, E. (2015). Panorama de Derecho Comercial en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. Recuperado de: <http://www.favierduboisspagnolo.com/trabajos-de-doctrina/panorama-del-derecho-comercial-en-el-nuevo-codigo-civil-y-comercial-de-la-nacion/> el 8 de Septiembre de 2015

FRONTI DE GARCÍA, L. (2005). Contabilidad Social y Ambiental. Recuperado de: <http://www.consejo.org.ar/publicaciones/ue/ue76/contabilidad.htm> el 27 de septiembre de 2016

GOMEZ, G. (2015). Escuelas de la teoría contable. Recuperado de: <http://www.gestiopolis.com/escuelas-teoria-contable/> el 27 de julio de 2016.

Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550 (y sus modif.). Recuperado de: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/25000-29999/25553/texact.htm> el 26 de septiembre de 2015

Ley N° 22.903 – modificatoria de la Ley N° 19.550. Recuperado de: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/60000-64999/60368/norma.htm> el 20 de septiembre de 2015

Ley N° 26.994. Recuperado de: <http://www.casi.com.ar/?q=content/c%C3%B3digo-civil-y-comercial-de-la-naci%C3%B3n> el 23 de abril de 2015

LÓPEZ, M. (2015). El comercio interno. Ferias y mercados. La redistribución a través de los caminos terrestres, fluviales y el tráfico de cabotaje. Recuperado de: <https://publicacions.iec.cat/repository/pdf/0000216/00000040.pdf> el 16 de septiembre de 2017.

Modificaciones relevantes del Código Civil y Comercial de la Nación. Recuperado de: <http://www.sde.gob.ar/justicia/cuadrocomp arativo.pdf> el 1 de septiembre de 2015

PINTOS SANTIAGO, J. (2014). El Derecho Mercantil: Evolución, concepto y reflexión a futuro de la disciplina. Recuperado de: <https://previa.uclm.es/CU/csociales/pdf/documentosTrabajo/2014/2.pdf> el 28 de julio de 2016

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO. Reforma del Código Civil, un poco de historia. Disponible en: <http://www.unr.edu.ar/noticia/4800/reforma-del-codigo-civil-un-poco-de-historia> el 29 de agosto de 2015

WATTS J. y CARLOS E. (2002). *Teoría e historia de la contabilidad*. Recuperado de <http://www.gestiopolis.com/teoria-e-historia-de-la-contabilidad/> el 28 de agosto de 2015