



UNIVERSIDAD NACIONAL DE MISIONES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

DOCTORADO EN ADMINISTRACIÓN

TESIS

**UN ESTUDIO DE LA CONTABILIDAD COMO
HERRAMIENTA EFICIENTE DE LA ADMINISTRACIÓN**

Autor: Paulo Ferreira Barbosa

Directora de Tesis: Nilda Tañski

Posadas (AR), MARZO 2015.

PAULO FERREIRA BARBOSA

**UN ESTUDIO DE LA CONTABILIDAD COMO HERRAMIENTA EFICIENTE DE LA
ADMINISTRACIÓN**

Tesis Doctoral Presentada a la
Universidad Nacional de Misiones – UNAM como requisito para la obtención del Título de Doctor en
Administración

Posadas (AR), MARZO 2015

**UN ESTUDIO DE LA CONTABILIDAD COMO HERRAMIENTA EFICIENTE DE LA
ADMINISTRACIÓN**

PAULO FERREIRA BARBOSA

Tesis Doctoral Defendida y Aprobada por el Tribunal Examinador constituido por los doctores que
abajo firman

Fecha de Aprobación _____ / _____ / _____

Composición del Tribunal Examinador:

Prof. Dr.Institución

Prof. Dr.Institución

Prof. Dr.Institución

Posadas (AR), Marzo de 2015

AGRADECIMIENTOS

En primer lugar a DIOS, porque, sin duda, muchas veces, pensé en desistir, y Él me dio fuerzas para llegar hasta aquí.

A mi madre Cristina (in memoriam) y a mi padre Celidonio (in memoriam) que siempre me apoyaron y nunca voy a olvidarlos por el ejemplo de lucha y muchos otros.

En especial a mi esposa Eli María, por el incentivo, por estar siempre a mi lado en todo momento, hasta en los más complicados, en la realización del trabajo, aunque sin el tiempo necesario para mi retribución.

A mi hijo Marcos Paulo, por la ausencia durante la realización de este trabajo.

A mis directores de tesis, Pablo Sebastián García (in memoriam), mi eterno incentivador, siempre solícito, y a mi actual directora Nilda Tañski.

A mi traductora Catherine Andersson por la dedicación y paciencia.

A Carmen Wanda y a Charles Hyczy.

“Solo sé que no sé nada.....”

Sócrates

ÍNDICE

I – INTRODUCCION.....	9
<i>1.1 – Fundamentación.....</i>	<i>12</i>
<i>1.2 - Delimitación del problema bajo estudio.....</i>	<i>12</i>
<i>1.3 – Hipótesis.....</i>	<i>13</i>
<i>1.4 – Objetivos.....</i>	<i>14</i>
1.4.1 Objetivo General.....	14
1.4.2 Objetivos específicos.....	14
<i>1.5 – Aportes.....</i>	<i>14</i>
<i>1.6 - Resumen metodológico.....</i>	<i>15</i>
<i>1.7 – Presentación del Estudio.....</i>	<i>15</i>
2 FUNDAMENTOS TEÓRICO-CONCEPTUALES.....	17
<i>2.1 La contabilidad como arte.....</i>	<i>17</i>
2.1.1 Conceptos de contabilidad.....	18
2.1.2 Escenario económico en la historia.....	24
2.1.3 El escenario contable en la historia.....	35
2.1.4 Siglo XIX.....	40
<i>2.2 Análisis de la “la Ragioneria” de Fabio Besta.....</i>	<i>42</i>
<i>2.3 Surgimiento y desarrollo de las ciencias.....</i>	<i>43</i>
2.3.1 Ciencia y contabilidad en el siglo XIX y XX.....	49
2.3.2 Epistemología.....	50
<i>2.4. La ciencia del ambiente precursor del contemporáneo.....</i>	<i>53</i>
<i>2.5 De la Revolución Industrial hasta la actualidad.....</i>	<i>54</i>
2.5.1 La contabilidad italiana.....	57
2.5.2 La contabilidad en Brasil.....	60
3. MONITOREO DEL DESEMPEÑO DE LA GESTIÓN EMPRESARIAL.....	65
<i>3.1 Desempeño de la Gestión.....</i>	<i>65</i>
4. CONTROL Y DECISION.....	66

4.1 Control.....	66
5. EL PROCESO DECISORIO DE LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES.....	67
5.1 El proceso de toma de decisiones.....	67
5.2 Concepto de decisión.....	67
5.3 Elementos de la decisión.....	68
5.4 Variables ambientales y de decisión.....	70
5.5 Las etapas del proceso de toma de decisiones.....	70
5.6 Consideraciones sobre los estados ambientales en la formulación de las alternativas.....	75
6. PROCESAMIENTO DE DATOS E INFORMACION PARA LA GESTIÓN EMPRESARIAL.....	76
7. SISTEMA DE INFORMACION PARA LA TOMA DE DECISIONES.....	79
7.1 La Importancia de la Tecnología de la Información para la Gestión de los Negocios.....	79
8. COMPETITIVIDAD.....	80
8.1 Business Intelligence.....	84
9. LA CONTABILIDAD COMO BASE PRINCIPAL DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN EMPRESARIAL.....	87
9.1 Limitaciones de la Contabilidad.....	90
PROPUESTA.....	95
CONCLUSIÓN.....	98
BIBLIOGRAFIA.....	102
Formulario de autorización para la publicación de Tesis.....	108
ANEXO.....	110
Traducción de la “la Ragioneria” de Fabio Besta.....	110

INDICE DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1 - Proceso de toma de decisiones.....	73
Ilustración 2 – Enfoques de negocios para asegurar la competitividad.....	81
Ilustración 3 - Cinco fuerzas competitivas de Porter.....	83
Ilustración 4 - Distribución temporal de la postura en relación a la innovación (adopción de nueva tecnología).....	84
Ilustración 5 - Función de la Contabilidad como proveedora de información para la toma de decisiones.....	95

INDICE DE TABLAS

Tabla 1 - Literatura contable italiana - por orden cronológico, desde Pacioli hasta 1922.....	58
Tabla 2 - Difusión de la literatura contable brasileña.....	63

I – INTRODUCCION

Hasta mediados del siglo XIX, la contabilidad, que había sido tratada durante siglos como arte, era considerada como un método de registración. Como ciencia fue reconocida recién a partir de siglo XIX, con el surgimiento de la primera escuela de pensadores en Italia. Denominada “Lombarda”¹, esta escuela fue liderada por el contador milanés Francesco Villa (1801- 1884)². El origen de los pensamientos y conocimientos que orientarían a las doctrinas de esta escuela científica, se dieron, especialmente, a partir de la publicación de la obra de Villa, intitulada, *La contabilità applicata alle amministrazione private e pubbliche* (La contabilidad aplicada a la administración pública y privada), editada en Milán en 1840.

Su obra, considerada por Federigo Melis (1914-1973)³ como una especie de marco divisorio en el desarrollo de la contabilidad, dando inicio una serie de discusiones sobre supuestos científicos predominantes en esa época y que, posiblemente, guiaron a la contabilidad para convertirse en ciencia⁴. Desde esta perspectiva, Villa presentó los elementos de la ciencia económica-administrativa aplicada a todo registro, además de una revisión para la presentación de las cuentas, que fue publicada en dos volúmenes, editada por Ángelo Monti, en Milán entre 1840 y 1841.

Villa no consideraba a la contabilidad solamente como una técnica de información, sino como un proceso que se preocupaba por conocer lo sustancial que se encontraría mucho más

1 La denominación *lombarda* proviene de la región de Italia donde esta tuvo su origen, a Lombardia, cuya principal ciudad es Milán, uno de los más importantes centros industriales del País. Fuente de esta información: (Antonio Lopes de Sá, *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade* (São Paulo: Atlas, 1997), 63).

2 Francesco Villa nació en Milán, hijo de modesta gente, en 1801; en 1826 trabajaba en la Imperial Regia Contabilidade Central Lombarda y en 1837 publicaba su primer libro. Dedicó toda su vida a las Ciencias de la Contabilidad, Administración, Matemáticas y Agrarias, ya sea como profesor, o como practicante e intelectual. fuente de esta información: (Antonio Lopes de Sá, *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade* (São Paulo: Atlas, 1997), 63).

3 MELIS F., *Storia della ragioneria* (Bolonha: Cesare Zuffi, 1950).

4 MELIS, F. *Storia della ragioneria* (Bolonha: Cesare Zuffi, 1950), p. 743.

allá del registro⁵. En esta medida, aparecieron las primeras obras que buscaban establecer las bases de las escuelas de pensamiento contable; fue una época en que se comenzó a estudiar la esencia de los fenómenos patrimoniales, de sus relaciones, o sea, lo que significaban los hechos informados y relativos al patrimonio.

El estudio de la contabilidad pasa por una acentuada modificación, que tiene por objetivo transformarla en una herramienta eficiente de administración, debido a que la necesidad de sus conceptos básicos acompaña la evolución y las tendencias económicas mundiales.

El tema elegido se justifica dada su importancia para el desarrollo práctico y teórico de la contabilidad, pues el estudio de la historia del pensamiento contable es importante para que se conozcan las principales fundamentaciones teórico prácticas que son la base de los procedimientos contables.

En la primera parte se pretende verificar la evolución histórica de la contabilidad y de su origen, resultante de la propia necesidad del hombre de recordar, registrar, inventariar y evaluar. La contabilidad, en su función de proveer información a los usuarios para la toma de decisiones económicas, puede ser enfocada bajo diversos enfoques, en especial la de comunicación, cuyo propósito es establecer métodos para identificar, medir y comunicar información relevante en el momento oportuno para auxiliar a los distintos estratos de usuarios para el análisis, juicio y toma de decisiones.

La necesidad de recordar, de contar y controlar cantidades es tan antigua como el hombre, lo que nos lleva a considerar objetivamente una forma rudimentaria de contabilidad.

Desde el principio de los tiempos, la contabilidad ha sido un instrumento de medida de la riqueza de las personas y/o entidades.

5 LOPES DE SÁ, A., *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade* (São Paulo: Atlas, 1997), p.63.

En el pasado, no obstante, el hombre, aunque vivía en una situación muy diferente a la actual, ya sentía la necesidad de memorizar los actos y hechos cotidianos. A partir de aquel momento espera, entonces, por un conocimiento interpretativo y explicativo, así como un ordenamiento que le permitiese regular el mundo físico en que vivía, pasando a desarrollar los mecanismos e instrumentos de apoyo.

Desde entonces, existe la contabilidad, evolucionando de manera que provea cada vez más de instrumentos al hombre en el ejercicio de la gestión de su patrimonio.

Por lo tanto, no se discute que la práctica contable existe desde el principio de la civilización humana, ya que existía un enriquecimiento del hombre, esto demandaba el establecimiento de técnicas de control y preservación de sus bienes patrimoniales. Los cuestionamientos provocados por la incertidumbre resultante de una economía que no se sabía hacia donde se dirigía, se puede constatar que la contabilidad no se resume solamente como un arte, como se creía en el pasado; ya que como ciencia, la contabilidad no puede prescindir del conocimiento guiado por un método racional de estudio de relaciones de hechos ligados a la riqueza individual, amparado en teorías racionales y respaldado por axiomas y teoremas.

Fabio Besta publica el primer volumen y parte del segundo de su trabajo *La Ragioneria*, que aparece en su edición completa de tres volúmenes, por primera vez, entre 1909 – 1910. Con Fabio Besta se inicia la era del control, ya que consideraba que la contabilidad era la ciencia del control económico. Además de autor era investigador histórico en archivos y bibliotecas italianos y extranjeros. Uno de sus grandes méritos fue haber delimitado el campo de aplicación de la contabilidad; profundizó de sobremanera en el estudio del control y, además de la ciencia del control, desarrolló la teoría materialista de las cuentas.

1.1 – Fundamentación

Reconocimiento de la contabilidad como ciencia a partir de mediados del siglo XIX y principios del XX, a partir de la publicación de la obra *La Contabilità Applicata alle Amministrazioni Private e Pubbliche*, de Francesco Villa, editada en Milán, en 1840.

En este trabajo se dilucidan los aspectos de ciencia y contabilidad que, bajo la perspectiva del autor, fueron abordados de manera muy tímida. La mayoría de las veces, tal tipo de abordaje profundizó sobre elementos más relacionados con la contabilidad, no obstante, dejó de lado puntos conceptuales importantes de la ciencia, que se buscará fundamentar de manera más consistente.

El propósito final del trabajo es traer a la luz la importancia de la contabilidad como herramienta de la administración.

Uruvik, citado por Oliveira⁶, en una reflexión sobre la teoría y la práctica, afirma que: “... nada se puede hacer sin la teoría, ya que siempre denotará a la práctica por una simple razón: La práctica es estática. Esta realiza bien lo que conoce. En consideración, esta no posee ningún principio con el que pueda lidiar en caso de que algo que no conozca... La práctica no está adaptada a los ajustes oriundos de los cambios en el medio ambiente. La teoría es versátil. Esta se adapta a los cambios de circunstancias, descubre nuevas posibilidades y combinaciones, mirando hacia el futuro”.

1.2 - Delimitación del problema bajo estudio

La primera dificultad en relación al trabajo fue la “novedad” al lidiar con un proyecto de investigación basado en una bibliografía en idioma extranjero (italiano) y traducir el texto para usos académicos. Componer un trabajo que pudiese ser respetado en el ámbito académico, tomando en cuenta toda la especificidad del mismo. Todos saben que escribir no es una actividad simple, requiere una serie de relaciones y conexiones y, también, de un poco de erudición que la actividad académica requiere.

Igualmente, fue difícil contender con la historia de la ciencia, a pesar de ser un universo fascinante de conocimiento, se resalta que también existen sutilezas y para una

6 URUVIK, citado por OLIVEIRA (1986:53)

persona oriunda de una facultad de economía es un tanto difícil enfrentarse a lo nuevo, un sustrato teórico.

El problema se expresa con la pregunta: ¿Es la contabilidad una herramienta eficiente para la administración general de una empresa y no solo para su control económico?

1.3 – Hipótesis

Parte del principio de que la ciencia y el arte son formas de comprender al mundo y de que los hombres de determinadas épocas poseen las mismas inquietudes, buscan desvendar los enigmas de sus respectivos mundos y, aunque guarden ciertas especificidades, presentan convergencias y contemporaneidades en sus creaciones. El estudio de la historia del pensamiento contable es importante para que se conozcan las principales fundamentaciones prácticas y teóricas que son la base de los procedimientos contables.

Con el aumento de la competitividad, la contabilidad ha sido recordada con más frecuencia, no solamente por parte de los usuarios de su información, sino también por profesionales investigadores y estudiosos del área.

Existe un mayor conocimiento en lo que se refiere al soporte que la contabilidad ofrece a la gestión empresarial, creando, cada vez más, mayores expectativas en función a la demanda de los administradores.

En cuanto a la importancia de la contabilidad como herramienta, se verifica que este fenómeno es resultado de cambios que el medio ambiente empresarial⁷ sufre desde la década de 1980. Con la globalización se produce la intensificación y búsqueda de competitividad y, consecuentemente, las alteraciones significativas en las filosofías de la gestión, el enorme desarrollo de la tecnología de la información y el énfasis en la calidad. De este modo, los administradores necesitan y buscan cada vez más soluciones que apoyen adecuadamente el proceso de gestión. Debido a la rapidez con que se producen los cambios en dicho contexto, existe una valorización de la información como recurso económico esencial para la supervivencia de la organización.

Frente a las consideraciones anteriores, en este trabajo se presenta el surgimiento de la contabilidad con rigor conceptual, como punto fundamental para asegurar la consistencia de las ideas y lo operativo es aquí presentado en un contexto en que esta, debe y puede, proporcionar instrumentos de aplicación práctica, investigando sus impactos en los sistemas

⁷ Este movimiento é tratado na obra de Kaplan e Johson – op. Cit. Pag. 181.

de cálculo patrimonial y de información de la empresa, con el objetivo de señalar que la contabilidad se orienta hacia la gestión empresarial.

La hipótesis que se intentará probar en este trabajo es que la Contabilidad es una herramienta eficiente para la administración general de una empresa y no solo para su control económico.

1.4 – Objetivos

1.4.1 Objetivo General

El objetivo de este trabajo es demostrar que la contabilidad, a través del estudio de su evolución desde mediados del siglo XIX y principios del XX, es una herramienta eficiente (se transforma en un sistema de información) que sirve a la administración para el control de su desempeño, ayuda en la formulación de los planes, presupuestos, políticas y objetivos, como así también en la organización, supervisión y evaluación de los resultados.

1.4.2 Objetivos específicos

- Analizar, a partir de mediados del siglo XIX, cómo se produjo el reconocimiento de la contabilidad como ciencia.
- Investigar elementos contextuales que permitieron la consolidación de la Contabilidad como ciencia hasta principios del siglo XX.
- Analizar a la contabilidad en su función de proveedora de información para la toma de decisiones económicas, la cual identifica, mide y comunica información relevante, en el momento oportuno, como auxilio a los estratos de usuarios para el análisis, juicio y toma de decisiones.

1.5 – Aportes

Esta investigación sigue la línea de la exploración histórica, de la ciencia y la cultura. El trabajo tendrá como fuente primaria la obra de Fabio Besta y, como propósito, realizar una revisión bibliográfica para discutir los conceptos de arte y ciencia contenidos en dicha obra.

Para dicho análisis se establece un concepto que orienta el estudio de dos categorías indisociables: arte y ciencia, pues una se encuentra intrínsecamente ligada a la otra, y la ciencia nos ofrece innumerables conceptos al respecto.

Además de esto, para fundamentar esta investigación, fue necesario examinar el contexto histórico a fin de ubicar al autor en el escenario de la contabilidad y relacionar el texto bajo el enfoque de la ciencia.

La contabilidad, debe y puede, proporcionar instrumentos de aplicación práctica sin prescindir del rigor conceptual, punto fundamental para las ideas aquí propuestas.

1.6 - Resumen metodológico

Como fuente primaria, la obra que fundamenta teóricamente esta investigación, pertenece a Francesco Villa y se titula *La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche*, de 1840. Se analizan las escuelas del pensamiento contable hasta el siglo XX, además, se utilizará como fuente a Augusto Comte, Paolo Rossi y otros teóricos que también deberán fundamentar, especialmente, los elementos contextuales de fines del siglo XIX y principios del siglo XX:

1.7 – Presentación del Estudio

El presente documento, que sustenta la tesis final del programa de doctorado en administración, se estructura en cinco capítulos. En el primero, se presenta a la contabilidad bajo el punto de vista tanto de la ciencia como del arte, pero específicamente, en el siglo XIX y principios del XX, de manera de poder contextualizar las influencias de los acontecimientos en el campo de la ciencia que apuntalara las memorias de Fabio Besta

En el segundo capítulo se expone quién fue Fabio Besta, acentuando su importancia tanto para la historia de la contabilidad como para el contexto de finales siglo XIX y principios del siglo XX.

En el tercer capítulo se pretende mostrar, más específicamente, las cuestiones de la ciencia y a la contabilidad relativa a la obra de Fabio Besta, donde se muestra la contante en sus memorias observando las posibilidades de diálogo entre ciencia y arte.

En el capítulo cuatro se aborda más específicamente el contexto precursor y contemporáneo de la ciencia.

En el quinto capítulo se presenta la actualización de la discusión acerca de la importancia del monitoreo del desempeño empresarial a partir de indicadores que evalúan periódicamente la performance, sabiendo que las decisiones son tomadas como base en un sistema de información a partir, principalmente, de los hechos proporcionados o integrados por el sistema de la contabilidad. Se exhibe también, como subcapítulos, un breve análisis del sistema de información para la gestión empresarial, desempeño de la gestión, control y decisión, abordando el proceso decisorio de las actividades empresariales y el sistema de información para la toma de decisiones, como así también, se debatirá sobre la importancia de dichas decisiones.

2 – FUNDAMENTOS TEÓRICO-CONCEPTUALES

2.1 La contabilidad como arte

La contabilidad existe desde el inicio de la civilización, cuya función, en esa época, era solamente la de evaluar la riqueza del hombre, los aumentos o disminuciones de dicha riqueza. No se sabe dónde y cómo surgió la contabilidad.

En la Biblia ya se describían los bienes de Job: “Así el Señor bendijo el último estado de Job, más que el primero; porque tuvo catorce mil ovejas, seis mil camellos, mil yuntas de bueyes y mil mulas”.⁸

En términos de comprensión de la evolución histórica de la disciplina, es importante reconocer que raramente el “estado del arte” se adelanta mucho en relación al grado de desarrollo económico, institucional y social de las sociedades analizadas, en cada época. El grado de desarrollo de las teorías contables y de sus prácticas están directamente asociados, la mayoría de las veces, al grado de desarrollo comercial, social e institucional de las sociedades, ciudades o naciones.⁹

Iudícibus afirma que es fácil de entender, pasando por encima de la Antigüedad, dado que la contabilidad debió florecer, como disciplina adulta y completa, en las ciudades italianas de Venecia, Génova, Florencia, Pisa y otras. Estas ciudades y otras de Europa hervían de actividad mercantil, económica y cultural, especialmente a partir del Siglo XIII hasta principios del Siglo XVII. Representaron lo más avanzado que podía existir en la época en términos de emprendimientos comerciales e industriales incipientes. Fue durante este periodo, obviamente, que Pacioli escribió su famoso *Tractatus de Computis et Scripturis*, probablemente el primero a proporcionar una exposición completa y con muchos detalles, inclusive actualmente, de la contabilidad.¹⁰

Según Federico Melis, el Siglo XIII fue un período precioso para la contabilidad, ya que, dado el crecimiento económico y del surgimiento de las primeras grandes empresas, esta pasó de ser utilizada como un instrumento aislado y fragmentado de registro de los movimientos de bienes, de débitos y de créditos a ser una herramienta más sistematizada de

⁸ *Biblia Sagrada*, libro de Job, capítulo 42, versículo 12.

⁹ S. Iudícibus, *Teoria da Contabilidade*, p.31.

¹⁰ *Idem*, p. 31.

información de varias actividades empresariales. En la Edad Media, estas actividades eran mínimas, los pequeños comerciantes y artesanos necesitaban solamente información simple, como el total de sus deudas, plazos de vencimiento y beneficiarios, así como información sobre las cuentas a cobrar, en gran parte resultante de las ventas a personas conocidas y de familiares. La intensificación de las actividades comerciales desencadenó la necesidad de control.¹¹

Desde el surgimiento de la existencia humana, la contabilidad existe y ha sufrido cambios con curso normal de desarrollo económico, político, cultural, social y científico. Este surgimiento empírico, como en varias otras ciencias, fue el pilar para que se convirtiera en una "Ciencia Social", aceptada como tal desde principios del siglo XIX.

2.1.1 Conceptos de contabilidad

El hombre debió perfeccionar su instrumento de evaluación de la situación patrimonial a medida que las actividades se fueron desarrollando en dimensión y complejidad.

Al final, ¿qué es la contabilidad? Se podría responder antes de iniciar un debate sobre el origen de la Contabilidad, principalmente cuando se considera el objetivo de esta discusión, que es la búsqueda de la identificación de la base de apoyo del Conocimiento Contable.

La importancia de responder a esta cuestión es que permite visualizar, de manera más nítida, el problema objeto de las preocupaciones del Conocimiento Contable; del mismo modo que los objetivos que se intentan alcanzar con la aplicación de la contabilidad y, de esta manera, intentar comprender sus orígenes. Otra ventaja que se puede obtener con la respuesta es la posibilidad de fijar las fronteras del Conocimiento Contable.

La respuesta a esta cuestión, cuando se busca un rigor conceptual, no es, al contrario de aquello que al principio se pueda imaginar, de fácil acceso. Las definiciones encontradas en la literatura especializada sobre el área contable casi siempre se preocupan por lo que hace la contabilidad y por lo que es. Al afirmar lo que hace la contabilidad, las definiciones se presentan como muy comprensivas, sirviendo, eventualmente, para absorber lo que es realizado por esta, pero al mismo tiempo, absorbiendo aquello que es ejecutado con el uso de otras aplicaciones; aunque muy restringidas, sin mencionar todo aquello que hace la contabilidad, e infelizmente, finalmente termina por esconder todo su potencial.

¹¹ F. Mellis, *Storia della ragioneria.*, p.72.

Que la dificultad encontrada en el momento de definir algo no es una característica exclusiva de los estudiosos, o inherente a los términos del área contable. Admitiendo que las definiciones de contabilidad adoptadas por los diversos autores son extremadamente variadas, Herrmann Jr. afirma:

Definir es la "operación que analiza la comprensión de una idea". Se trata de asimilar y diferenciar el objeto cuya idea no sea clara en virtud de su complejidad. Dada la asimilación se busca el género próximo al que se subordina la idea y por la diferenciación se establece el carácter específico de lo definido. Las definiciones perfectas son muy raras. Lo que se encuentra frecuentemente son definiciones descriptivas, enumerando caracteres, finalidades o formas de composición.¹²

Herrmann Jr. define a la Contabilidad como "la ciencia que estudia el patrimonio en sus aspectos estáticos y dinámicos y sus variaciones, para enunciar, mediante formulas racionalmente deducidas, los efectos de la administración sobre la formación y la distribución de los ingresos".¹³

Respecto al patrimonio, éste puede ser estudiado en relación a diversos aspectos, tales como, por ejemplo, lo económico, legal, social, administrativo, no todos, evidentemente, a cargo del Conocimiento Contable. Por lo tanto, al hablarse del estudio del patrimonio, cabe aclarar el sentido de la palabra ingreso. Si es observada como sinónimo de lucro, entonces la definición se restringe a aquello que hace la contabilidad. La comprensión más adecuada para describir lo que hace la contabilidad es usar el término como sinónimo de resultado.

En Estrada, el pensamiento encontrado es parecido con aquel de Herrmann Jr., en cuanto afirma que la contabilidad es "la ciencia que estudia las variaciones del patrimonio"¹⁴ siendo este considerado en sus aspectos estáticos y dinámicos, cualitativos y cuantitativos.

Inclusive en el sentido de la dificultad de enunciarse definiciones y tratando la conceptualización de la función fundamental de la contabilidad, D'Áuria proporciona la siguiente opinión:

Para conceptualizar la función fundamental de la contabilidad, no basta con seguir su evolución a través del tiempo, lo que, siendo empírico, no es un elemento despreciable de investigación ni es suficiente la constante indagación de los mejores autores, casi todos en desacuerdo unos con otros.¹⁵

Most, sobre la material, afirma: "No existe una definición satisfactoria de la palabra "Contabilidad". La definición más recurrentemente citada aparece en el Accounting

12 F. Herrmann Jr., *Contabilidade Superior: Teoria Econômica da Contabilidade*, p. 37.

13 F. Herrmann Jr., *Contabilidade Superior: Teoria Econômica da Contabilidade*, p. 58.

14 S. N. Estrada, *La Contabilidad, En Su Evolución Histórica*, p. 88.

15 F. D'Áuria, *Primeiros Princípios da Contabilidade Pura*, p. 98.

Terminology Bulletin No. 1, de la American Institute of Certified Public Accountants – AICPA”¹⁶

La definición, que hace referencia el autor y que es de autoría de la AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), considera a la contabilidad como “el arte de registrar, clasificar y resumir de modo significativo y en términos monetarios, transacciones y eventos que son, por lo menos en parte, de naturaleza financiera e interpretar los resultados”.

Se puede decir que la definición de la AICPA, a pesar de ser citada en numerosas oportunidades, ha sido, también, muchas veces criticada por estudiosos del asunto, entre los cuales se encuentra el propio Most, cuya opinión es que la definición considera a la contabilidad efectivamente como un arte (en el sentido artístico) más que un cuerpo de conocimientos, siendo esta visión solo uno de los problemas encontrados en dicha definición.¹⁷

Hablando de los grandes cambios verificados en el contexto contable, en los últimos años de la década de 1970 y los primeros años de la década de 1980, Watts; Zimmerman afirman que la contabilidad es “ampliamente aceptada como la medida y la comunicación de la información económica relevante para la toma de decisiones”.¹⁸

Florentino entiende a la contabilidad como forma de registrar, sin cualquier preocupación el autor afirma:

La contabilidad constituye un sistema de registro de las alteraciones sufridas por determinado patrimonio en determinado momento; se admite, teóricamente, que cualquier tipo de registro que pueda presentar un resultado seguro en la apreciación del valor patrimonial puede ser aceptado y subsistir.¹⁹

HERRMANN JR. conceptualiza a la contabilidad de la siguiente manera: “Ciencia que tiene por objeto el estudio de los libros, documentos, cálculos y cuentas mediante los cuales se registran y clasifican los hechos administrativos, cuyos efectos sobre el patrimonio enseña a poner en evidencia, proporcionando normas para la representación gráfica de los mismos”.²⁰

Tal definición, aunque diga lo que es la contabilidad, o sea, un conocimiento (en este caso, científico), impone al mismo, al especificar su objeto de preocupación, una limitación (estudio de libros, etc.) que parece no servir para designar su alcance, que es inherente a la contabilidad como ciencia.

16 MOST K., *Accounting Theory*, p. 1.

17 MOST K., *Accounting Theory*, p. 1.

18 WATTS R. L. & ZIMMERMAN J. L., *Positive Accounting Theory*, p. vii.

19 FLORENTINO, A. M., *Teoría Contábil*, p. 17.

20 HERRMANN JR F., *Contabilidade Superior: Teoria Econômica da Contabilidade*, p. 39.

Según Viana, existe “una parte de la actividad humana con caracteres propios, distinta de las demás, que se desarrolla pari-passu con la administración económica, estudiándola, revelándola e interpretándola, actividad esta que constituye el objeto propio de la rama del conocimiento denominado contabilidad”.²¹

En su esencia, la definición aboga por la autonomía, especialmente en relación a la denominada administración económica.

De acuerdo con D'Áuria: “No se puede negar que la contabilidad es, esencialmente, un método de registro y exposición de hechos económico-administrativos. Esta función es la más vulgar, dado que patentada, sin lugar a dudas, su utilidad.”²²

De acuerdo a Nepomuceno:

Los segmentos más significativos y antagónicos que adquirieron a lo largo de las últimas décadas una representación en el medio académico y empresarial pueden ser congregados, básicamente y de manera simplificada, en dos grupos: aquellos que sostienen la tesis de que la contabilidad es un sistema de información (a veces considerada también como tecnología, ciencia aplicada, etc.); y el segundo grupo, formado por aquellos que defienden la idea de que la Contabilidad es una ciencia pura, autónoma, dotada de principios filosófico-científicos propios.²³

En el caso de IBRACON – Instituto de Auditores Independientes de Brasil, de acuerdo con lo que consta en la declaración denominada Estructura Conceptual Básica de Contabilidad, registra: “La contabilidad es, objetivamente, un sistema de información y evaluación destinado a proveer a los usuarios de demostraciones y análisis de naturaleza económica, financiera, física y de productividad, con relación a la entidad objeto de la contabilización”.²⁴

El IBRACON es de la misma opinión de la Comisión de Valores – CVM, ya que este órgano, a través de la Deliberación CVM No. 29 del 5 de Febrero de 1986, aprobó la declaración del IBRACON, tomando su observación como obligatoria en el ámbito del Mercado de Valores.

Nótese, desde el inicio de las discusiones en torno al Conocimiento Contable hasta la actualidad, que efectivamente no existe, por lo menos en forma aparente, consenso entre los autores en cuanto a la definición de lo que es la contabilidad. Frente a esta diversidad de entendimientos, cabe, entonces, intentar identificar algo que sea común a las diferentes

21 VIANA C. R., *Teoria Geral da Contabilidade*, p. 68.

22 D'ÁURIA F., *Primeiros Princípios da Contabilidade Pura*, p. 100.

23 NEPOMUCENO V., *A Teoria do Conhecimento Contábil: O Pragmatismo Americano*, p. 3.

24 Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON, *Princípios Contábeis*, p. 21.

definiciones. Se resalta que lo "común", en este caso, solo puede ser encontrado buscándose la esencia de las palabras, ya que por la grafía tal entendimiento no es evidente.

A partir de las referencias realizadas que encuadran a la contabilidad en la calidad de conocimiento específico, las cuales la establecen, genéricamente, como el registro, medida, comunicación de los efectos económicos de hechos que se encuentran relacionados con el conocimiento: el patrimonio, configurándose éste en el punto de convergencia.

Se destaca que ninguna de estas acciones atribuidas a la contabilidad posee un fin en sí misma. Registrar, medir (evaluar), estudiar, comunicar, etc., son todas acciones que buscan cumplir con un propósito específico que no es el registro, medición, estudio y comunicación en sí mismos, aunque algunos todavía se sientan entusiasmados con la acción en sí.

Con base en lo que se puede extraer de la esencia de las definiciones de contabilidad, es que se deduce que el problema objeto de las preocupaciones del Conocimiento Contable es la riqueza que constituye un determinado patrimonio. De esta manera, aunque por las definiciones de contabilidad encontradas en la literatura no se pueda deducir con un nivel aceptable de seguridad su origen, no se puede negar que éste se relaciona con las decisiones relativas a la riqueza de las personas, en la forma de patrimonio, siendo que la preocupación del hombre en relación a este aspecto de la vida es que dio origen a la contabilidad promoviendo hasta la actualidad el desarrollo del Conocimiento Contable.

La contabilidad progresa gradualmente en sus técnicas y conceptos como respuesta a la complejidad y magnitud de las relaciones sociales, particularmente, las económicas. Tiene su origen en la evolución de la sociedad humana y en el desarrollo económico.

Entonces se concluye que el Conocimiento Contable está relacionado con un problema cotidiano del hombre, problema este comprendido en el campo económico (administración de bienes escasos y otros recursos disponibles para su supervivencia). Tal asociación del conocimiento con un problema es que le imprime sentido y utilidad. En estos términos, la contabilidad solo existe, desde un primer momento hasta la actualidad, en razón de la utilidad que esta presenta al hombre ante un problema económico. Si aún no desapareció hasta los días actuales, la única explicación plausible es que continúa siendo útil y cumple con sus propósitos de satisfacer a los usuarios de la información y la búsqueda de respuestas.

D' Áuria afirma: "La contabilidad, en su función integral y como forma de representación gráfica, solamente ha considerado los bienes en sentido económico-social, y cuando se los vincula a personas a título de riqueza poseída – patrimonio – caracteriza, así, su subjetividad, no obstante siendo la riqueza su objeto material".²⁵

25 D'ÁURIA F., *Primeiros Princípios da Contabilidade Pura*, p. 5.

Objetivamente, el "problema" objeto de las preocupaciones del Conocimiento Contable es el de la administración de la riqueza económica de un ente (entidad) en particular, entendiéndose que tal administración se impone por el propio deseo de supervivencia y de bienestar del hombre. La cuestión resulta del hecho de que la riqueza, para ser preservada y, eventualmente, aumentada, no puede prescindir de las acciones administrativas, las cuales, a su vez, aunque no imposibles, son de difícil realización en ausencia de una visualización del objeto administrable. Nótese, entonces, claramente la utilidad de la Contabilidad.

Con relación al hecho de defender la naturaleza (económica) del problema contable, conviene prestar atención a las palabras de Sussmann: "La existencia de cada ciencia social se garantiza por su identidad o autonomía de enfoque o énfasis especial de abordaje".²⁶ Nótese, entonces, que no se defiende aquí, al definirse la naturaleza del problema contable, la idea de que la contabilidad se adentre en el campo propio de otras ramas del conocimiento de manera particular, o al campo específico de la economía, bajo pena de perder su propia identidad.

El conocer es algo inherente a la naturaleza humana. De acuerdo con las palabras de D'Áuria: "Al hombre le importa conocer el mundo en el que vive para la preservación de su propia existencia, buscando alcanzar sus propósitos con el máximo resultado y el mínimo esfuerzo y con el conocimiento más amplio posible de todo aquello que con él se relacione".²⁷

Se toma, por lo tanto, la idea de que el marco inicial (origen) del Conocimiento Contable tiene lugar en el exacto momento de la percepción humana de la existencia de relaciones económicas en su cotidianeidad. Tal asociación con las relaciones económicas cotidianas del hombre explican la evolución del Conocimiento Contable, de forma paralela a las modificaciones experimentadas por el entorno económico, las cuales tuvieron como resultado, entre otros aspectos, alteraciones en la comprensión de la riqueza.

En cuanto al concepto de riqueza económica resulta de las relaciones verificadas en el entorno. Entonces, es menester conocer las relaciones para, como consecuencia, conocer la riqueza, esto es, alteradas las relaciones, normalmente ocurrirá una alteración en el valor de una determinada riqueza, sin que, desde el punto de vista físico (materia o derecho), la riqueza haya sido necesariamente alterada.

Analizándose de manera genérica, el proceso de generación, acumulación y distribución de riqueza no puede desvincularse de la idea de las relaciones sociales presentes en cada entorno. En necesario recordar que las relaciones del tipo, por ejemplo, comerciales, son, en esencia, relaciones sociales. De esta manera, es posible afirmar que la visión contable

26 SUSSMANN M. A., *Teoria do Conhecimento Econômico*, p. 4.

27 D'ÁURIA F., *Primeiros Princípios da Contabilidade Pura*, p. 237.

de la riqueza se encuentra directamente relacionada con la visión social prevaleciente en el medio, además de ser dependiente de ella.

A lo largo de la historia, las alteraciones profundas en las relaciones sociales produjeron como consecuencia, entre otros aspectos, efectos económicos, lo que implica modificaciones en la riqueza, inclusive en su medición. Ejemplos: Renacimiento, grandes descubrimientos, Revolución Industrial; producción en serie; etc.

Históricamente, la contabilidad se adapta a los cambios verificados en el entorno socioeconómico. Esta adaptación sirve para comprobar que el concepto de riqueza, de valor de las cosas, puede ser modificado con el transcurso del tiempo, pero la utilidad observada en la contabilidad es la misma, a pesar de las alteraciones identificadas, tanto cuantitativas como cualitativas, en la riqueza, inclusive en virtud de nuevos entendimientos conceptuales. La prueba mayor de lo que se afirma es la constatación, a lo largo de la historia de la humanidad, de la presencia de elementos contables.

De esta forma, el conocimiento de la historia de la contabilidad (conocimiento del desarrollo del Conocimiento Contable) obliga a la comprensión de las propias condiciones sociales del hombre en todos sus aspectos, principalmente lo económico y lo cultural.

Para justificar la utilidad de la contabilidad a lo largo del tiempo, se debe observar la historia del desarrollo contable *vis-a-vis* con el desarrollo socioeconómico de la humanidad. La Contabilidad se hace importante a medida que existe desarrollo económico.

2.1.2 Escenario económico en la historia

Se aclara, ante todo, que no se intenta escribir la historia de la Economía. El objetivo es más modesto; aunque es apropiado y adherente al objetivo general del presente estudio. Lo que se pretende es "entresacar" las principales características del entorno económico en el transcurso de la historia de la humanidad para, posteriormente, asociarlas a las del entrono contable y, por consiguiente, al propio desarrollo del Conocimiento Contable.

Hunt defendiéndola, escribe:

El escritor de la historia del pensamiento económico debe, por encima de todo, poseer algunos principios de selectividad. Durante los últimos doscientos años, centenares de pensadores económicos escribieron miles de libros sobre la teoría económica y el capitalismo. El historiador contemporáneo, en el espacio de un libro, puede, por lo tanto, presentar solamente un limitado número de las más trascendentales ideas de los más importantes pensadores.²⁸

28 HUNT E. K., *História do Pensamento Económico*, p. 25.

De otra forma, el justificativo para observar el entorno económico antes de hacerlo en relación al contable, reposa en la constatación de la naturaleza del problema contable (naturaleza económica). De modo que, a medida que se tiene una visión del ambiente económico, es posible comprender el contable y verificar la constancia del *ser útil* de la contabilidad. Viendo de otra forma: si es correcto que la contabilidad tiene origen en un problema de naturaleza económica, el entorno económico debe, en consecuencia, influir y reflejarse en el entorno contable. Entonces, se da importancia a la comprensión, *a priori*, del entorno económico.

A partir del pensamiento de Hunt, se optó por una metodología de enfoque del entorno económico que se basa en la definición del sistema económico según el modo de producción sobre el cual se fundamenta y, al mismo tiempo, define el modo de producción como resultante de las fuerzas productivas y de las relaciones sociales de producción. El pensamiento del autor:

Las fuerzas productivas constituyen lo que comúnmente se denomina tecnología productiva de una sociedad. Esta tecnología consiste en el estado actual del conocimiento técnico o productivo, en las especializaciones, técnicas organizacionales, etc., así como, las herramientas, implementos, maquinas y edificios utilizados en la producción. Dentro de cualquier conjunto de fuerzas productivas, se debe incurrir en determinados costes necesarios para el mantenimiento de la existencia estimada del sistema. Otros nuevos recursos, las materias primas, deben ser continuamente extraídos de la naturaleza. La maquinaria, las herramientas y otros implementos de producción se desgastan con el uso y deben ser sustituidos. Más importante aun es el hecho de que los seres humanos, que realizan el esfuerzo necesario para asegurar la disponibilidad de materias primas y transformarlas en productos terminados, deben beneficiarse con una cantidad mínima de alimento, ropa, vivienda, etc.²⁹

Reconociendo las restricciones impuestas por el nivel de conocimiento prevaleciente en cada época histórica, del cual resulta, en última instancia, la organización general de la sociedad, inclusive, desde el punto de vista económico, es posible admitir que la visión de "sistema económico" anteriormente comentado, se aplica a cualquier momento de la Historia. Con esta comprobación, es posible investigar la evolución de las doctrinas económicas en el transcurso de la historia del hombre, entendiéndose a la doctrina económica según la afirmación de Hugon: "Una doctrina económica constituye, en un solo momento, un proyecto de organización económica de determinada sociedad y una interpretación de la actividad económica en determinada época". Continúa: "En una doctrina se encuentra ideas morales,

29 HUNT E. K., *História do Pensamento Económico*, p. 25.

posiciones filosóficas y políticas y actitudes psicológicas, así como, inclusive, intereses individuales subyacentes, intereses de clases o de naciones".³⁰

Lima, agrega:

La sociedad, complejo de personas y cosas, exige necesariamente una organización que, orientando la vida colectiva, discipline la actividad de los individuos y asegure la distribución de los bienes. Esta organización tiene su punto básico de articulación en el modo por el cual los hombres producen, poseen y comercian.³¹

Se debe recordar que el surgimiento de la contabilidad exigió la presencia en el entorno socioeconómico de determinados conceptos e instrumentos. Entre estos requisitos esenciales del surgimiento de la contabilidad, se encuentran: la comprensión del concepto de valor de las cosas, como ya fue comentado, y el de una tecnología de registro.

En lo referente a la comprensión del valor de las cosas, se recurre al pensamiento de Cerboni, apud D'Áuria: "El primer pensamiento que surge de la profundidad del espíritu humano es lo económico. Nace con el hombre, crece con él y nunca lo deja, excepto en la tumba."³² De ahí es posible defender la idea de que el sentido económico acompaña al hombre desde el inicio de la historia de la humanidad en la Tierra. Por lo tanto, la utilidad exagerada de la contabilidad existe, de la misma forma, desde el principio o, en otros términos, desde el primer movimiento del hombre en el sentido de la producción y distribución de la riqueza.

Aunque el concepto de valor de las cosas no fuese, en principio, el mismo que en la actualidad, es cierto que el hombre prehistórico percibió un sentido de utilidad en sus bienes y, en consecuencia, la necesidad de "administrarlos". En estos términos, el concepto de valor de las cosas puede estar asociado a la utilidad proporcionada por el uso, mientras que el sentido de administración puede tener por objetivo la guarda y mantenimiento, o sea, el control patrimonial.

En el aspecto de la tecnología de registros, considerándose el nivel general del conocimiento humano y, por consiguiente, el herramental disponible en cada época, es aceptable la idea de que el hombre siempre ha hecho uso de aquello que le era más próximo. De ahí el uso de cuernos de animales, tablas de arcilla, papiros y toda la evolución hasta el computador en la actualidad, de acuerdo con lo que consta en la literatura contable. Lo importante era la existencia de la información que permitiera la gestión del patrimonio.

La comprensión de aquello que sucedió en el transcurso del periodo prehistórico, depende fundamentalmente, del trabajo, principalmente de los arqueólogos. Schmidt afirma:

30 HUGON P., *História das Doutrinas Econômicas*, p. 21.

31 LIMA H., *Introdução à Ciência do Direito*, p. 8.

32 D'ÁURIA F., *Primeiros Princípios da Contabilidade Pura*, p. 5.

“La historia de la contabilidad ha experimentado, en los últimos años, una revolución. Recientes trabajos arqueológicos encontraron vestigios de la utilización de sistemas contables en la prehistoria, durante el periodo mesolítico”.³³

Volviendo a la idea de sistema económico, se cita a Sweezy, que la defiende: “En toda sociedad, desde la más primitiva a la más avanzada, es esencial que el trabajo sea aplicado a la producción y que los bienes sean distribuidos entre los miembros de la sociedad. Lo que se modifica en el transcurso de la historia es la forma mediante la cual estas actividades productivas y distributivas son organizadas y realizadas”.³⁴

En este sentido, Méier y Baldwin comentan:

Muchos historiadores económicos han afirmado que un país pasa por diferentes etapas en el transcurso de su desarrollo – etapa definida como “una nueva condición que compite con otra más antigua”. Adam Smith, por ejemplo, empleó la secuencia de caza, de pastoreo, agrícola, comercial y manufacturera.³⁵

Las fases o etapas señaladas parecen útiles para, de manera genérica, describir y clasificar los entornos económicos que pueden ser visualizados a lo largo de la Historia.

El entorno económico, en esencia, está constituido por relaciones socioeconómicas, resultando de eso su nivel de complejidad. De esta manera, en los entornos más remotos, cuya característica principal era la simplicidad de las relaciones encontradas, los problemas requerían soluciones igualmente simplistas. En la medida del crecimiento y profundización de las relaciones, los problemas se presentaban más complejos exigiendo nuevas soluciones.

Tomando en cuenta un entorno remotísimo, el cual se caracterizaba (1) por el aislamiento del hombre (cada aglomerado social estaría compuesto por una única familia); (2) por el desconocimiento de técnicas agrícolas (eventualmente el hombre se alimenta de frutos y/u hojas sin entender por qué estos recursos existen y sin tener la menor idea al respecto de la posibilidad de reproducir los mismos, de ahí la condición de nómade); (3) por la supervivencia mantenida a costa de la caza (esta actividad ocurre de manera casi instintiva), donde las relaciones sociales eran entabladas exclusivamente entre los integrantes de la propia familia, la riqueza podía ser encontrada en los instrumentos de caza, en eventuales stocks de alimentos, por ejemplo.

Considerando un entorno que posea tales características y la simplicidad resultante de las relaciones sociales allí existentes, es posible pensar en alguien con la preocupación de “registrar” su patrimonio, utilizando para ello el herramental y el conocimiento disponible,

33 SCHMIDT P., *História do Pensamento Contábil*, p. 15.

34 SWEEZY P. M., *Teoria do Desenvolvimento Capitalista*, p. 69.

35 MÉIER G. M. & BALDWIN R. E., *Desenvolvimento Econômico*, p. 195.

como figuras, dibujos y trazos, todo con el propósito de “conocer” al respecto de las armas de que dispone o de qué arma es la más apropiada para cazar determinado animal, inclusive, para “legar” a su hijo.

De otro modo, independientemente del hecho de tratar con un entorno socioeconómico simplista, si el hombre lograba ver en este entorno la utilidad en sus instrumentos de caza, entonces es posible reconocer que éste, aunque intuitivamente, atribuía valor a tales instrumentos. De esta manera, es posible decir que existía un “patrimonio” y, en consecuencia, la necesidad de conocerlo para usufructuar sus beneficios. Esto implica, entonces, la posibilidad de aplicar la Contabilidad.

Se considera la dificultad de un enfoque de periodos históricos que compone la fase denominada “Prehistoria”. Según la opinión de Abrão:

Es difícil precisar el instante – si es que existió alguno – en que la historia del pensamiento comenzó. Se podría considerar, tal vez, los mitos y las leyendas que nos llegaron como primeras tentativas de explicación del mundo y de sus fenómenos, pero esta sería una empresa arriesgada. Esta fase de la aventura humana se perdió en milenios de caminar, y actualmente, envuelta en misterios, poco ayuda a dilucidar cómo el hombre inicio la jornada que lo acabaría llevando a la filosofía y a la ciencia.³⁶

El mismo autor continúa:

Para resolver este impasse, estudiosos y especialistas eligieron como punto de partida los siglos VI y V antes de Cristo. Durante este periodo, testigo del surgimiento de hombres tales como Sócrates (Grecia), Buda (India) y Lao-Tsé (China), toma forma un pensamiento más abierto a nuestra comprensión, el cual, heredero de las tradiciones culturales de un pasado aun más remoto, y también marco de una etapa que llevaría al hombre a buscar el sentido del mundo y de la vida en la propia realidad, en la propia naturaleza. Es el momento en que los dioses van perdiendo su papel como origen de todas las cosas y que el raciocinio pasa a ocupar el espacio antes destinado al mito. Es lo que hacen, por ejemplo, los pensadores que vivían en las colonias griegas de Jonia, a mediados del siglo VI a. C. a partir de ahí nace lo que más tarde sería conocido como filosofía occidental.³⁷

Tratando el pensamiento económico de la Antigüedad, Hugon comenta:

Desde el siglo XII al VIII antes de nuestra era, se conoció una Grecia tan solo como una vida económica doméstica. No obstante, luego de esta época, denominada “Homérica”, durante el periodo clásico del siglo V y, más aun, en la era helénica de los siglos IV y III a. C., se observa el desarrollo de una vida económica propiamente dicha, o sea, *una vida económica de intercambio*.³⁸

36 ABRÃO B. S., *História da Filosofia*, p. 9.

37 ABRÃO B. S., *História da Filosofia*, p. 9.

38 HUGON P., *História das Doutrinas Econômicas*, p. 30.

Considerando la cultura general que, en cada época, prevaleció en las distintas localidades de nuestro planeta, especialmente en lo que se refiere a la comprensión filosófica, es posible admitir que el desarrollo económico sucedió, mundo afuera, más o menos en el mismo sentido: partiendo de una economía doméstica, llegando, a través de la profundización de las relaciones socioeconómicas y la ampliación del conocimiento general, a una economía de intercambio.

La mención de la comprensión filosófica reposa en la importancia que ejerció la filosofía, especialmente en la Antigüedad, en la vida de los pueblos. El pensamiento de Platón, citado por Hugon, expresa de manera adecuada esta comprensión: "El oro y la virtud son como pesos colocados en los platos de una balanza, de tal modo que uno no puede subir sin que descienda el otro".³⁹

A partir de principios filosóficos de esta naturaleza, es que las preocupaciones con la riqueza eran precedidas de preocupaciones espiritualistas y biológicas. Quiere decir: primero el alma, después el cuerpo y, finalmente, la riqueza. A pesar del pensamiento filosófico, el desarrollo económico (de la riqueza) ocurría y clamaba por cuidados, desde el punto de vista del conocimiento.

En este entorno, muchos fueron los factores impulsores, tales como: La optimización de técnicas agrícolas, navegación, moneda, impresión, manufactura, crédito, producción en serie, sociedades anónimas, internet, etc. Cabe recordar que con cada nuevo "impulso" las relaciones socioeconómicas eran alcanzadas muchas veces afectando el concepto de riqueza.

Considerando que de impulso en impulso se llega a la Edad Media, entonces es posible visualizar más nítidamente los modos de producción prevalecientes, sus principales características y sus pilares de apoyo. Cabe, mediante este prisma, enfocar en primer lugar al Feudalismo.

Hunt afirma:

El declive de la parte occidental del viejo Imperio Romano dejó a Europa sin leyes y la protección que dicho imperio ofrecía. El vacío fue llenado mediante la creación de una jerarquía feudal en la cual el siervo o campesino era protegido por los señores feudales, que, a su vez, le debían fidelidad y eran protegidos por los señores más poderosos. De esta manera, se estructuraba el sistema, ascendiendo hasta el rey.⁴⁰

Con relación a las principales características de este sistema, Hugon destaca:

39 HUGON P., *História das Doutrinas Econômicas*, p. 32

40 HUNT E. K., *História do Pensamento Econômico*, p. 29.

La producción es casi exclusivamente rural y los intercambios insignificantes y en la mayoría de los casos familiares, jamás sobrepasando el cuadro local: es a la sombra del castillo señorial donde transcurre la vida económica. Es tolerable el estado de los medios materiales de intercambio: las grandiosas rutas romanas, mal conservadas, se vuelven intransitables. Son rudimentarios también los medios jurídicos de intercambio: la moneda es de mal quilate y de circulación restringida.⁴¹

Se observa que, en rigor, aunque con una cierta organización político-social, poco había cambiado desde la Edad Antigua en lo que respecta al modo de producción en vigencia. Es posible atribuir parte de este escaso desarrollo a la ausencia de un ordenamiento jurídico estructurado, ya que, en el Feudalismo, las decisiones en cuanto a derechos y obligaciones eran tomadas más en base a la costumbre o desde el punto de vista del señor feudal, que en la ley.

De acuerdo a lo documentado por Pedro y Coulon, se expone lo que sucedió durante el periodo feudal;

Los campesinos, anteriormente colonos y esclavos, se transforman en siervos de la gleba (presos a la tierra) o villanos (libres), dependientes del señor que detentaba el poder de proteger, de juzgar, de punir y de recaudar impuestos, teniendo en cuenta la fragmentación del poder público. Se encontraban sometidos a una serie de encargos y sujeciones considerados infames, como las corveas, las banalidades, el derecho de consorcio y la imposibilidad de abandonar el dominio sin autorización.⁴²

En este aspecto, consta en el texto del Absolutismo: "Cada señor feudal era la única autoridad en el feudo. Su poder se basaba en la fuerza de la costumbre, esto es, en el derecho consuetudinario y en la fuerza militar de cada señor".⁴³

A pesar de las condiciones estructurales ambientales y de los instrumentos económicos e, inclusive, considerándose la inexistencia de códigos de ley, es posible atribuir las relaciones socioeconómicas de la época un obligatorio sentido de control y de rendición de cuentas, dado que la protección recibida por los campesinos debía ser "saldada" frente al señor feudal. Tal pago era efectuado en dinero (moneda), prestaciones de servicios, mercaderías (alimentos) y, hasta inclusive, fidelidad militar.

Tomando en cuenta que la mayor parte de la población cuidaba del cultivo de la tierra y que el producto de este trabajo debía ser suficiente tanto para satisfacer las necesidades individuales (familiares) como para cumplir sus obligaciones frente al señor feudal, se acepta la idea de informar respecto de la riqueza, como mínimo para que se cumpliesen las siguientes finalidades:

41 HUGON P., *História das Doutrinas Econômicas*, p. 45.

42 PEDRO F. C. & COULON O. M. A. F., *História: Pré-História, Antiguidade e Feudalismo*, 2003.

43 Disponible en www.sambaray.vilabol.uol.com.br.

- Que el productor – campesino supiera cuánto había producido;
- Que el productor identificase las necesidades (costes), desde el punto de vista individual, para el mantenimiento de su trabajo;
- Que el señor feudal supiese evaluar cuánto debía “recibir”;
- Que se conociera cuáles eran los pagos ya realizados.

El conocimiento es fruto de la realidad. La dedicación casi exclusiva a la actividad agrícola, hizo que el hombre entienda los “misterios de la tierra”. Uno de los resultados de esta comprensión fue el sistema de cultivo de tres parcelas. Para asegurar la productividad de la tierra, el área propicia para la agricultura era dividida en tres parcelas, de manera que hubiese una alternancia entre la utilización de cada una y una alternancia, en cada cultivo, entre la utilización de las parcelas y el ocio (descanso) de una de ellas.

Con este nuevo sistema de cultivo resultó una productividad que, además de la compensación de los “costes” de producción y de aquello que era “debido” al señor feudal, generaba un excedente que condujo al aumento de las transacciones comerciales. Hunt afirma: “Muchos historiadores sostienen que la difusión del comercio fue la fuerza aislada más importante para la desintegración del feudalismo medieval”.⁴⁴

El aumento de la productividad que resultó de la innovación en las técnicas agrícolas, otras alteraciones, con los efectos en el sistema económico como un todo, ocurrieron al mismo tiempo, como se verificó en el sistema de transporte (carro de cuatro ruedas), lo que redujo el “coste” de transporte de personas y de cargas.

Vale decir que la actividad de manufactura, hasta entonces incipiente y de poca importancia para el sistema económico, pasó a ser una alternativa para a aplicación del excedente generado en la actividad agrícola. No obstante, no debe olvidarse que, si resultaban de la actividad agrícola mercaderías para la comercialización, de la actividad manufacturera, de mismo modo, resultaban mercaderías que debían ser comercializadas. La cuestión era que el “mercado” local no absorbía toda esa producción. De ahí el impulso para el desarrollo del comercio a larga distancia.

Los excedentes, tanto de la agricultura como de la manufactura, indujeron a los productores a buscar medios para el flujo de la producción. Uno de los medios encontrados era una especie de “feria” donde se encontraban productores y compradores. Tal convergencia hizo surgir ciudades comerciales, donde se verificaban algunas innovaciones, tales como: sistemas de intercambio de monedas (cambio) y concesión de créditos.

44 HUNT E. K., *História do Pensamento Económico*, p. 32.

En relación al periodo histórico aquí contemplado, la cuestión es la siguiente: (1) ¿Cómo medir la productividad? Al final, solo es posible saber que la aplicación de una determinada técnica de producción (agrícola) es más eficiente que otra, si fuesen efectuados y comparados los registros relativos al resultado del cultivo con técnicas alternativas; (2) ¿Cómo controlar las deudas y obligaciones teniendo en cuenta la disponibilidad del crédito?; (3) ¿Cuál es el límite para aceptarse o rechazarse el valor de intercambio ofrecido por el mercado para una determinada mercadería?

La acumulación de riquezas resultante de la productividad alcanzada con la nueva técnica de cultivo permitió que se distribuyese desde un entorno económico preponderantemente agrícola hacia otro entorno económico volcado hacia la manufactura. Se encontraban, al mismo tiempo, establecidas las bases del sistema de producción denominado capitalista.

Desde el punto de vista de Hunt, "irónicamente, los aumentos de productividad agrícola constituyeron el ímpetu original para una serie de profundos cambios ocurridos en el transcurso de varios siglos y que resultaron en la disolución del feudalismo medieval y en el inicio del capitalismo".⁴⁵

La consideración es que, naturalmente, no se puede fijar una fecha precisa para demarcar la extinción completa del sistema feudal y del nacimiento del capitalismo. En este sentido, Méier y Baldwin aseveran: "Se afirma, comúnmente, que la Revolución Industrial transformó a Gran Bretaña entre 1760 y 1830. No obstante, las revoluciones económicas, a diferencia de las políticas, son difíciles de ser fechadas y no pueden ser confinadas dentro de los límites precisos del tiempo".⁴⁶

Un periodo que es señalado como transitorio entre el feudalismo y el capitalismo es el mercantilismo, que es definido por Hugon como el "conjunto de ideas y practicas económicas que florecieron en Europa entre 1450 y 1750".⁴⁷

Pertenece a este conjunto de ideas el Renacimiento italiano, que comprendió toda una (re)discusión y la creación de un nuevo espíritu en torno a las Ciencias y las Artes, especialmente la literatura.

Continuando con Hugon:

Esta visión de la humanidad, durante tanto tiempo volcado hacia la perfección del pasado, se inclina decididamente hacia el futuro con Bacon y Descartes. Esta evolución del pensamiento desarrolla al mismo tiempo en el hombre del Renacimiento la curiosidad de saber y un ideal

45 HUNT E. K., *História do Pensamento Econômico*, p. 31.

46 MÉIER G. M. & BALDWIN R. E., *Desenvolvimento Econômico*, p. 201.

47 HUGON P., *História das Doutrinas Econômicas*, p. 59.

nuevo de bienestar, de consumo, de lujo. Son condiciones favorables para el progreso económico bajo varias formas.⁴⁸

El avance del conocimiento científico de esa época fue la modernización de los medios de navegación, lo que abrió las puertas al periodo de los grandes descubrimientos. Este periodo condujo a la expansión del mundo conocido y al rediseño de las fronteras geográficas. Este primer aspecto hizo crecer el volumen de transacciones comerciales; en cuanto al segundo, resultó en un proceso de transferencia de riquezas desde las colonias hacia las cortes.

A partir de esta ebullición se exigió un nuevo orden político-social. Esta exigencia fue satisfecha con el surgimiento del Estado Moderno, que se caracterizó, entre otros aspectos, por el hecho de que la autoridad se encontrase efectivamente centralizada en el rey, en sustitución al sistema de feudos, en el cual, a pesar del rey, la autoridad era, por decirlo de alguna manera, muchísimo más descentralizada. Una de las ventajas devenidas del Estado Moderno, fue la estructuración de un ordenamiento jurídico, ámbito en el cual los derechos y obligaciones dejaban de depender de las costumbres.

En medio de todos los efectos económicos por el que pasaba el mundo, el eje central del proceso de producción cambio de la agricultura a la manufactura.

Ha sido señalado por muchos historiadores de la contabilidad que el surgimiento del capitalismo fue el factor que dio impulso al desarrollo del conocimiento en esta área. Otros historiadores, no obstante, afirman que el desarrollo del capitalismo solo fue posible debido a que se apoyó en la contabilidad. La verdad tal vez no se encuentre en ninguno de los dos extremos. Es cierto que el capitalismo alteró profundamente las relaciones socioeconómicas hasta entonces experimentadas por el Feudalismo, lo que implicó el surgimiento de nuevos problemas, exigiendo respuestas de la contabilidad. Nuevas respuestas, a su vez, representaron el inicio de nuevos problemas. De esta manera, se produce un círculo dentro del cual un proceso alimenta al otro. A pesar del posicionamiento que se quiera asumir, es preciso, por lo tanto, investigar las principales características de este sistema de producción.

Se pondera que la idea de generación de riquezas va de la mano con la idea de ganancias y, en palabras de algunos economistas, de "apropiación de la riqueza". Ya libre de las doctrinas filosóficas de la Edad Antigua y gozando ahora de una cierta libertad en relación a la ideología de la Iglesia Católica, la idea de lucro podría dirigir el timón de los acontecimientos y, por con siguiente, del aprovechamiento de las innovaciones tecnológicas.

Desde este punto de vista, Méier y Baldwin proporcionan la siguiente opinión:

48 HUGON P., *História das Doutrinas Econômicas*, p. 60.

“Si las innovaciones industriales no hubiesen sido adoptadas comercialmente, no tendrían cualquier importancia económica”. No es el descubrimiento científico de una nueva técnica, sino la utilización del avance tecnológico lo que realmente importa para el desarrollo”.⁴⁹

Sweezy, a su vez, agrega: “El capitalismo implica la producción de mercaderías”.⁵⁰ Además afirma, “En la producción de mercaderías simples, a la que dedicamos tanto nuestra atención, cada productor posee y opera sus propios medios de producción; en el capitalismo, la propiedad de estos medios se encuentra en manos de un grupo de personas, mientras que el trabajo es ejecutado por otras”.⁵¹

Desde esta óptica, es importante, entre otros factores, la existencia de relaciones entre todos aquellos involucrados en el sistema económico, los cuales, de alguna manera, comercializan mercaderías, destacándose en este contexto, al trabajo también como una mercadería. Tales relaciones reclamaban la existencia de instrumentos que permitan el mantenimiento de la estabilidad del sistema.

En este aspecto se tiene la crítica de Hunt:

El capitalismo se caracteriza por cuatro conjuntos de esquemas institucionales y comportamentales: producción de mercaderías, orientada por el mercado; propiedad privada de los medios de producción; un gran segmento de la población que no puede subsistir a menos que venda su fuerza de trabajo en el mercado; y el comportamiento individualista, adquisitivo, maximizador, de la mayoría de los individuos dentro del sistema económico.⁵²

Tal sistema, como fundamento de las relaciones de producción con la consecuente comercialización de mercaderías y el funcionamiento fijado por las relaciones en el mismo, alteró profundamente las relaciones socioeconómicas hasta entonces vigentes. Estas alteraciones solo se hicieron factibles por la existencia de instrumentos que permitieron un mantenimiento estable de los derechos y obligaciones inherentes a tales relaciones.

De esta manera, el propio sistema cuidó de perfeccionar sus instrumentos, creando aquellos necesarios para su fortalecimiento y progreso, lo que incluye, desde el punto de vista de los instrumentos financieros, las sociedades de capital (sociedades anónimas), la expansión del crédito, la paridad monetaria, entre otros.

Lima destaca que “existe, consecuentemente, un proceso histórico en la organización y transformación de las sociedades, cuyo punto de referencia son las relaciones que entre los individuos se establecen, al lanzarse a la tarea de producir los bienes destinados a la

49 MÉIER G. M. & BALDWIN R. E., *Desenvolvimento Econômico*, p. 223.

50 SWEEZY P. M., *Teoria do Desenvolvimento Capitalista*, p. 85.

51 SWEEZY P. M., *Teoria do Desenvolvimento Capitalista*, p. 85.

52 HUNT E. K., *História do Pensamento Econômico*, p. 26.

satisfacción de las necesidades sociales”.⁵³ Como resultado de esta especie de pacto organizacional, se produce la profundización de la complejidad de las relaciones sociales.

Si bien es cierto que el problema objeto de las preocupaciones del Conocimiento Contable tiene naturaleza económica, residiendo ahí su origen, las alteraciones verificadas en el sistema económico a lo largo de la Historia deben presentar, obligatoriamente, una respuesta por parte del mismo. Se continúa la búsqueda de la verificación de tales respuestas.

2.1.3 El escenario contable en la historia

Al inicio, el interés era la alimentación (caza, pesca, colecta). Desde el principio el hombre se preocupó con aspectos relativos al control de sus bienes para obtener información relevante y confiable que lo ayudasen a utilizarlos mejor. Claro que los controles iniciales eran mucho más simples y tenían como único objetivo satisfacer las necesidades inmediatas de subsistencia.

Se observa que fijar una fecha que sirva como marco inicial de la historia de la Contabilidad es algo que no se puede hacer con precisión. Tal vez esto hubiese sido posible, desde que se supiese, sin margen para la refutación, la fecha en que el primer hombre asimiló la noción de valor de las cosas. Esto, dado que la contabilidad solo tuvo sentido en un entorno donde existía la noción de dicho valor de las cosas.

La noción de valor de las cosas, es decir, de un sentido económico, solo adquiere consistencia dentro de un entorno social, en el ámbito en el cual el hombre compite con sus pares en la búsqueda de la adquisición y de la utilización de los recursos disponibles, ya que el establecimiento de un valor económico, en relación a cualquier recurso, si es efectuado de manera unilateral, no presenta, en rigor, ningún significado.

Sobre el origen de la contabilidad, Iudícibus afirma:

No es descabellado afirmar que la noción de cuentas y, por lo tanto, de contabilidad sea, tal vez, tan antigua como el origen del *homo sapiens*. Algunos historiadores se remontan a las primeras señales objetivas de la existencia de cuentas aproximadamente a 4000 años a.C. No obstante, antes de esto, el hombre primitivo, al inventariar el número de instrumentos de caza y pesca disponibles, al contar sus rebaños, sus ánforas de bebidas, ya estaba practicando una forma rudimentaria de contabilidad.⁵⁴

53 LIMA H., *Introdução à Ciência do Direito*, p. 10.

54 IUDÍCIBUS, S., *Teoria da Contabilidade*, p. 29.

Frente a las dificultades para el conocimiento del pasado, no se puede dejar de dedicar esfuerzos en este sentido, para una mejor comprensión del presente y, a continuación, para la preparación del futuro. Schmidt defiende:

El estudio de la historia del pensamiento contable es importante para que se conozca cuales son las principales fundamentaciones prácticas en las que se basan los procedimientos contables modernos. Partiendo del supuesto de que el presente se trata de una prolongación del pasado, la única forma de prever el futuro se encuentra en la clara comprensión del presente, que solamente será posible a partir del conocimiento de una parte significativa de acontecimientos pasados. Entender el pasado de la contabilidad es tan importante como comprender su presente. Sin el pasado no existe presente, como no tampoco existirá el futuro.⁵⁵

A pesar de las incertidumbres que producen los periodos más remotos, lo cierto es que es posible defender el surgimiento del Conocimiento Contable muchos siglos antes del nacimiento de Jesucristo. En este sentido, D'Áuria afirma:

El vestigio documentado más antiguo de señales se encuentra en una lamina de cuerno de reno con dos fases lisas en que se notan dos series de líneas transversales, equidistantes, y cuyos bordes están demarcados con cortes más profundos, deduciéndose que tales líneas eran señales de numeración y contabilidad. Este instrumento de registro pertenece a la *edad de piedra*, que fue encontrado a mediados del siglo XIX en una funeraria en la localidad de *Aurignac* (Garona-Francia).⁵⁶

De algún modo, ciertamente nunca se sabrá el efectivo significado de aquel material, ya que todo lo que es posible definir en cuanto al significado son conjeturas e hipótesis de difícil o imposible prueba. Por otro lado, es irrefutable la constatación de que, ya en esa época (Edad de Piedra), existía una tecnología de registro. Considerándose que esta tecnología es uno de los requisitos esenciales para la existencia de la contabilidad, es posible defender la idea de la posible existencia de "estados contables" desde entonces.

Es de entender que no se realiza un registro a cambio de nada. Por lo tanto, la existencia de este es indicio de que se buscaba tener noticia de algún bien, sea para su control o para la rendición de cuentas, esto es, para emprender acciones administrativas al respecto del mismo.

Pueden encontrarse ejemplos de registros en épocas muy remotas. D' Áuria, analiza respecto de algunos registros encontrados en las siguientes civilizaciones: India (6.000 años a.C.); China (2.356 años a. C.); Egipto (5.000 años a.C.); Caldea y Asiria (5.000 años a.C.); Fenicia (1.000 años a.C.); Israel (1.000 años a. C.) y Persia (500 años a. C.).⁵⁷

55 SCHMID, T P., *História do Pensamento Contábil*, p. 11.

56 D'ÁURIA, F., *Primeiros Princípios da Contabilidade*, p. 14.

57 D'ÁURIA, F., *Primeiros Princípios da Contabilidade*, 1948.

En Negra; Negra, que abordan la contabilidad en el Imperio Inca, afirman: "A falta de un registro escrito, los incas se valieron de instrumentos mnemotécnicos conocidos como *Kipu*"⁵⁸, y explican: "Los *kipus* son cuerdas de colores constituidas por un cordón de poco más de un metro de largo que se aseguraba en posición horizontal. De este cordón pendían diversos cordones en posición vertical con nudos de varias torsiones"⁵⁹. En la opinión de los referidos autores, los Kipus eran utilizados, entre otras cosas, para efectuar los estados contables.

No obstante, no se puede olvidar que, en épocas tan distantes, dado el aislamiento en que vivía el hombre, no existía aun un orden político-social definido entre los pueblos, orden este basado en una sociedad de derecho. Al respecto del asunto, Lima realiza el siguiente comentario: "No existiría Derecho sin sociedad, que es la convivencia de los individuos concretada en un conjunto de relaciones mediante las cuales estos se corresponden y se organizan".⁶⁰ De ahí, se hace necesario vencer la barrera del aislamiento para hacer surgir un orden.

Se considera que el hombre se encontraba cada vez menos aislado dado que amplió en cantidad y, posiblemente, en calidad sus relaciones sociales. Frente a la profundización de dichas relaciones, la definición de un orden político-social, que incluía conceptos como "cosa pública", "Estado", etc., no demoraría en presentarse como requisito para la continuación del desarrollo del propio hombre, inclusive desde el punto de vista económico.

De este modo, se forma un orden político-social antes aún de la configuración de un orden económico. La ausencia, *a priori*, del sentido económico se justifica como un reflejo de la visión espiritualista que prevalecía en esa época. No obstante, la organización del Estado, como consecuencia del establecimiento de un orden político-social, no podría prescindir del elemento económico. En otras palabras: la formación del Estado obligaba a la formación de un patrimonio lo que, finalmente, forzaba la presencia de la contabilidad. De ahí que las referencias contables relacionadas con aquella época histórica aparecían vinculadas, principalmente, a la cosa pública.

Sin embargo, a partir de la organización (o por lo menos un cierto sentido de organización) político-social, dos pueblos merecen una atención especial, en virtud de sus conquistas, tanto territoriales como en el campo del conocimiento, sin que sea posible medir con exactitud la influencia de una sobre la otra: los griegos y los romanos.

58 NEGRA, C. A. S. & NEGRA, E. M. S., *Contabilidade no Império do Sol*, p. 115.

59 NEGRA, C. A. S. & NEGRA, E. M. S., *Contabilidade no Império do Sol*, p. 115.

60 LIMA, H., *Introdução à Ciência do Direito*, p. 7.

En lo que se refiere a los griegos, se conoce la organización del Estado, lo que implica la organización de toda la administración pública. En líneas generales, los relatos respecto de la esencia de la administración pública de los griegos era bastante similar a las administraciones contemporáneas: el presupuesto público y la administración de ingresos y gastos públicos. Cabe destacar que tal administración funcionaba en base a estados contables.

En cuanto a la existencia de un Estado organizado, cuya administración se basa en un presupuesto, lo que implica la recaudación de ingresos, induce a concluir la existencia de algún tipo de actividad económica de la cual se extraen dichos ingresos. Esta actividad económica efectivamente existía en la Grecia antigua, tanto con una forma comercial (predominante) como en la forma de manufactura.

Tales hechos son relatados por D'Áuria: "hasta mediados del siglo VIII, Grecia recibía del exterior los artículos de alimentación y otros, pero no vendía nada. En el siglo siguiente, comenzó a fabricar los objetos que necesitaba, realizando rápidos progresos. Comenzó entonces a exportar. Fue así que aparecieron sus primeras monedas".⁶¹

Considerando que el emprendimiento de las actividades de este tipo, las cuales involucraban riqueza (patrimonio), obligaba a un sentido de administración. Este, a su vez, requería de información para alcanzar sus fines. Así, aunque fuese poco divulgada (en vista al predominio del sentido de lo colectivo por sobre lo individual) la contabilidad, además de la cosa pública, tenía razones suficientes para alcanzar la cosa privada en la Grecia antigua.

Si consideramos que a falta de elementos más objetivos que pudieran ser utilizados como comprobación, lo que hizo fue conjeturar. En este sentido, se encuentra en D'Áuria la siguiente información:

Las noticias escasas sobre la práctica de la contabilidad en la civilización helénica han llevado a los historiadores a conjeturar al respecto de las formas de esta disciplina en el transcurso de nueve siglos, esto es, desde la época homérica hasta el advenimiento de la era cristiana. No obstante, la organización estatal de la Grecia Antigua y de las familias que constituían su organización administrativa, solo fue posible mediante el apoyo del registro de los hechos económicos y financieros. Testigo de esta suposición es la existencia de *medidas, de monedas y del crédito*, respecto de las noticias más positivas.⁶²

En lo que se refiere a los romanos, en virtud de la grandiosidad del Estado, es de entender la fuerza de la organización y de la práctica de la administración pública, de la cual era dotado dicho pueblo.

61 D'ÁURIA, F., *Primeiros Princípios da Contabilidade*, p. 24.

62 D'ÁURIA, F., *Primeiros Princípios da Contabilidade*, p. 23.

En este aspecto, la información que se posee respecto de la contabilidad, de la misma manera que en el caso griego, se encontraba exclusivamente volcada hacia el área pública.

Lo que se percibe es que el desarrollo de la contabilidad, de manera efectiva, acompaña el desarrollo de la actividad económica, sirviendo tal hecho para comprobar el origen de ese conocimiento. Debe percibirse que la actividad económica, desde la Prehistoria hasta la Edad Antigua, era desarrollada mediante procesos simples y mantenida por relaciones sociales poco complejas. De ahí la necesidad de una contabilidad cuya presencia no era notada de manera vistosa, por lo tanto, de procedimientos simples.

Sin embargo, la organización del Estado, que se caracterizaba por la complejidad de sus relaciones primarias, esto es, con el "pueblo", tanto respecto a los aspectos jurídico como económicos, todo volcado hacia la administración de la cosa pública, exigió, entonces, una presencia más fuerte de la contabilidad, lo que justifica los indicios y las pruebas encontradas en la historia de elementos contables en el área pública y la ausencia de ellos en el área privada.

No obstante, conviene llamar la atención acerca del hecho de que como justificación de la necesidad, del origen y del desarrollo del Conocimiento Contable, es irrelevante si tal desarrollo ocurrió prioritariamente en el área pública o en el área privada, ya que la esencia del objeto de preocupación es la misma, a saber: un patrimonio económico.

Considerándose que, a medida que nos alejamos de las épocas más remotas y nos aproximamos a la contemporaneidad, desde el punto de vista histórico, se logra visualizar con mayor nitidez el orden económico prevaleciente, se hace más evidente el desarrollo del Conocimiento Contable como respuesta al desarrollo económico de los pueblos.

Así, para un resumen de esta relación, se sigue el pensamiento de Edwards, que aborda la historia de la contabilidad segmentándola en cuatro periodos distintos, a saber:

- Período pre-capitalista - desde año 4000 a.C. hasta el año 1000 d.C.;
- Período del capitalismo comercial- desde el año 1000 d.C. hasta el año 1760 d.C.;
- Período del capitalismo industrial- desde el año 1760 d.C. hasta el año 1830 d.C.;
- Período del capitalismo financiero – desde el año 1830 d.C. hasta nuestros días.⁶³

Nótese que el autor no considera a la historia de la contabilidad acontecida antes del año 4000 a.C. lo que se encuentra de acuerdo con el pensamiento de otros estudiosos del asunto, como es el caso de Iudícibus, citado anteriormente. Este límite inferior posiblemente reposa en la ausencia de elementos de investigación. Sin embargo, no implica la inexistencia de la percepción de la utilidad de la contabilidad en períodos anteriores.

63 EDWARDS, J. R., *A History of Financial Accounting*, p. 9.

2.1.4 Siglo XIX

Según Paolo Rossi, aquello que hoy denominamos ciencia jamás ha sido observado (y jamás debería observarse) por parte de los historiadores como un producto terminado, sino como una serie de tentativas de enfrentar problemas que no se habían resuelto, por lo que, en muchos casos, existían dificultades en aceptarlos, que era lo más sensato y legítimo.⁶⁴

Rossi también afirma que la historia de la ciencia puede servir para concientizarnos del hecho de que tanto la racionalidad, como así también el rigor lógico, la posibilidad de controlar las afirmaciones, la publicidad de los resultados y de los métodos, la propia estructura del saber científico como algo que es capaz de crecer en sí mismo, no son categorías perennes del espíritu ni datos eternos de la historia humana, sino conquistas históricas que, como todas las conquistas, por definición, son susceptibles de perderse.⁶⁵

La apelación a la naturaleza y a la experiencia, la insistencia sobre la necesidad de observaciones, la evaluación de la importancia de las abstracciones no implican absolutamente, como tales, la adhesión a la imagen de una ciencia que tenga carácter público, que se base en la colaboración y en la divulgación de los resultados; que esté, por lo tanto, constituida por contribuciones individuales, organizadas en la forma de un discurso sistemático, ofrecidas con vistas en el resultado que puedan (por lo menos potencialmente) convertirse en patrimonio de todos. Se puede realizar la apelación a la naturaleza y a la importancia de la observación – como lo hicieron Agrippa y Della Porta -; se puede valorar la función del pensamiento abstracto – como lo hizo Cardano -; se puede también revelar con una fuerte carga polémica contra la autoridad de la tradición – como lo hizo Paracelso -; no obstante, seguir creyendo – como creían los alquimistas y los magos del Renacimiento – que el saber debía permanecer oculto, que la verdad debía ser descubierta sacándola del olvido del pasado, que la transmisión del saber tomara forma en una solitaria y misteriosa iniciación y en una transferencia de alma a alma, en lugar de las cartas y de los actos públicos de las academias.⁶⁶

La imagen “moderna” de la ciencia que se hizo referencia aquí, desempeña un papel decisivo y determinante en la formación de la idea de desarrollo. Esta implica de hecho: 1. La convicción de que el saber científico es algo que aumenta y crece, que actúa mediante un

64ROSSI, P., *O nascimento da ciência moderna na Europa*, p. 433.

65 *Idem*, p. 433.

66 ROSSI, P., *Naufrações sem Espectador*, p. 48.

proceso para el cual contribuyen, una después de la otra, diferentes generaciones. 2. La convicción de que este proceso, en cualquiera de las etapas o movimientos, jamás es completo: o sea, que no necesita de sucesivas adiciones, revisiones o integraciones. 3. Por último, la convicción de que existe de cierto modo una tradición científica que posee características específicas (refiriéndose aquí a las instituciones más que a las teorías) y dentro de la cual se ubican las contribuciones individuales. Como ya se mencionó, la imagen moderna de la ciencia posee un papel importante en la formación de la idea de desarrollo.

Se agrega que la idea de desarrollo no es marginal, sino constitutiva de la imagen moderna de la ciencia. Desde los primeros años del siglo XVII hasta la segunda mitad del siglo XIX, la idea de un crecimiento, de un avance del saber acompañaba a más variados y diferentes programas científicos, constituyendo, por así decirlo, su fondo común.⁶⁷ Al propósito del Iluminismo tardío y del Positivismo, se habló, no por casualidad, de la fe en el desarrollo y de una búsqueda de la ley del desarrollo. Esta fe reposaba, principalmente, sobre tres convicciones: 1. En la historia está presente una ley que tiende, a través de grados o etapas, a la perfección y a la felicidad del género humano; 2. Tal proceso de perfeccionamiento es generalmente identificado con el desarrollo y con el crecimiento del saber científico y de la técnica; 3. Ciencia y técnica son la principal fuente de desarrollo político y moral, constituyendo la confirmación de tal desarrollo.⁶⁸

Del providencialismo que se encuentra presente en muchos pensadores de la segunda mitad del siglo XIX, se pasó al temor frente a un mundo no controlable y este temor se fue asociando, de manera cada vez más consistente, a una negativa del intelecto, de la ciencia, de la técnica y de la industria.⁶⁹

Los discursos sobre el crecimiento y sobre los avances se van articulando a fines del siglo XVIII en la forma de doctrina o teoría del desarrollo. Según esta doctrina o teoría: 1. La historia es una unidad regulada por leyes que determinan los fenómenos individuales en sus relaciones recíprocas y en sus relaciones con la totalidad; 2. El desarrollo se configura como una ley de la historia; 3. El aumento de la capacidad de intervenir sobre el mundo y de la capacidad de conocer el mundo es identificada como desarrollo moral y político; 4. Este es colocado en una relación de dependencia con dicho aumento; 5. La lucha (como ocurre en Spencer y en el darwinismo social) es interpretada como elemento constitutivo o como resorte del desarrollo.⁷⁰

67 *Idem*, p. 49.

68 *Idem*, p. 95.

69 *Idem*, p. 97.

70 *Idem*, p. 114

2.2 Análisis de la “la Ragioneria” de Fabio Besta⁷¹

A continuación, a través de la traducción y análisis de la obra “La Ragioneria”, se expone la importancia y la gran contribución de Fabio Besta, discípulo de Francesco Villa, a los estudios en el área contable en el siglo XIX y principios del siglo XX, buscando ir más allá de la óptica de los registros y pasar el examen natural del contenido de dichos registros.

Según la apreciación del autor de este trabajo, Besta afirma que el sistema de una ciencia particular no puede desarrollarse completamente sin atenerse al sistema de las ciencias de manera universal.

Para Besta, cuando se estudia una ciencia, antes de limitarse solamente a la consideración de su objeto de estudio, debe investigarse el orden de los fenómenos que esta contempla.

Según la percepción del autor, para Besta si el control económico no puede agregar algo a la empresa, puede y debe impedir cualquier sustracción indebida, cualquier consumo inútil, cualquier desperdicio de fuerzas económicas, debe anteceder, seguir y acompañar el trabajo administrativo sobre el cual se practica, ser desarrollado en sus formas más complejas y ser ejercido no solamente por la administración sino también por otros por cuenta de esta.

Como puede observar el autor de este trabajo, Fabio Besta afirma que la contabilidad, en lo que se refiere al aspecto teórico, estudia y enuncia leyes de control económico en empresas de cualquier tipo y extrae de ahí normas oportunas para seguirlas de modo verdaderamente eficaz, persuasivo y completo, considerando los pareceres de la práctica.

Según el autor, Besta se expresa acerca de las conexiones de la contabilidad con las ciencias sociales, jurídicas, matemáticas; en fin, con todas las ciencias técnicas.

Según puede percibir el autor, Fabio Besta analiza la extensión e importancia de la contabilidad para la vida social y si esta tiene derecho a un lugar entre las ciencias destacadas. Cita algunos autores como Francesco Villa y Antonio Tonzig, debido a que no mencionaban a sus obras como tratados de contabilidad y sino como tratados de administración, o sea, el tratamiento superficial que los autores de la época deban a algunos puntos de la contabilidad. En varios momentos, con base en diversos autores, buscó conceptualizar la técnica y la ciencia, concluyendo que la técnica necesita de la ciencia y viceversa. Afirma que los

⁷¹ Se presenta en el ANEXO de este trabajo la obra de Fabio Besta “*La Ragioneria*” donde daremos un mayor destaque a la Ciencia y al Arte en la Contabilidad del libro I capítulos I, VI, VII, VIII y IX; 2ª edición, 1909. Por cuestiones estéticas y para mayor comodidad visual las citas largas fueron destacadas en itálica y no se realizó el recorte tradicional.

técnicos buscan las soluciones actuales, observan lo particular; en cambio los científicos, abstraen de los hechos las ideas y los principios, cuidan de lo general.

De acuerdo con el autor de este trabajo, Besta afirma que la contabilidad teórica debe tratar, además de los fundamentos de la ciencia y de la valorización de la riqueza, de los inventarios, de la previsión, de todas las teorías que se conecten con los métodos de registro y con los instrumentos de estos métodos. Al tratar la clasificación de los elementos patrimoniales, afirma que solo puede ser realizada si se observan los fines a los que se destinan tales componentes, o sea, consagra una metodología de clasificación por funciones de los elementos de la riqueza. Para Fabio Besta de nada sirve la propia certeza del derecho de una cosa si nada se puede hacer con ella y si su propiedad solamente se producirá en un tiempo futuro e incierto.

2.3 Surgimiento y desarrollo de las ciencias

Como en todas las ramas del conocimiento humano, también en la contabilidad, la ciencia ha construido teorías.

Existe un camino natural para esto que parte de la observación de un objeto cualquiera, con base en estudios.

En cuanto al surgimiento, las ciencias pueden tener un marco de su origen en la civilización griega, asociado al surgimiento de la filosofía⁷² como saber racional, en oposición a la mitología⁷³ y al sentido común⁷⁴. La tradición filosófica griega más próxima, la síntesis Aristotélica, se preocupa con el sentido de la percepción objetiva de la realidad, tal como esta se presenta, en develar el "ser" de las cosas, la esencia primordial del universo.

Acerca de la filosofía de Aristóteles, que abarcaba un amplio campo de intereses, comprendía áreas tales como las denominadas ciencias productivas (arquitectura, economía, medicina, agricultura, etc.), las ciencias prácticas (ética y política) y las ciencias teóricas,

72 "Saber racional, ciencia, en el sentido más general de la palabra (ARISTÓTELES, *Metafísica*, I, 1, 993^b 21; XI, 8; 1074^b 11, etc.) LALANDE, André. *Vocabulário Técnico e Crítico da Filosofia*. 2ª Edição. São Paulo: Martins Fontes, 1996. P. 404.

73 MITO: La Narración fabulosa, de origen popular y no reflexionada, en la cual agentes impersonales, la mayor parte de las veces fuerzas de la naturaleza, son representados bajo la forma de seres personales, cuyas acciones o aventuras poseen un sentido simbólico (...). B. Exposición de una idea o de una doctrina bajo una forma voluntariamente poética y narrativa, donde la imaginación gana alas y mezcla sus fantasías con las verdades subyacentes. (...) LALANDE, André. Op. cit. P. 689.

74 SENTIDO COMUN: "(...) Del latín *sensus communis*, de donde proviene sentido común, era la manera común de sentir y actuar y no implicaba cualquier idea de juicio teórico. (...) En el lenguaje filosófico contemporáneo, el sentido común es el conjunto de opiniones generalmente admitidas, en una época y en un medio determinado, que las opiniones contrarias aparecen como aberraciones individuales, inútiles de refutarse seriamente y de que más vale reírnos (...). LALANDE, André. Op. cit. P. 996-998.

existencias en sí mismas independientes de la acción del hombre (como la física, la matemática, la biología, la meteorología y la astronomía)⁷⁵.

En cuanto a la tradición filosófica que la sucedió, la filosofía cristiana, prevaleciente en la Edad Media, se constituyó en base a la dominación ideológica⁷⁶ del imperio eclesiástico. La filosofía cristiana fue unida de antiguas religiones orientales, preponderantemente el judaísmo y de la metafísica griega, recurso del que se valieron los teóricos religiosos como forma de propiciar su aceptación por parte de las elites greco-romanas, cuya educación se asentaba en gran parte en los cánones racionalistas de la filosofía⁷⁷.

La filosofía cristiana incorpora amplios sectores, cuyo dominio es actualmente objeto de estudio de la ciencia y cuyos fenómenos eran descriptos y explicados mediante las denominadas "verdades reveladas" o dogmas⁷⁸, debiendo ser aceptados como verdad inicial e incuestionable e, inclusive, mediante el recurso de la "autoridad"⁷⁹. En este contexto, donde la explicación del universo físico y espiritual se encontraba subordinada a una extensa e intrincada red conceptual mítico-dogmática, no existía un ambiente propicio para la génesis de las ciencias.

A través de un largo proceso que culmina en el Renacimiento Europeo – en la era de las Cruzadas⁸⁰, sucedidas por la era de las Grandes Navegaciones – el desarrollo del comercio,

75 CHAUI, Marilena. *Convite A Filosofia*, S Paulo: Ática, 1997, p. 41.

76 IDEOLOGIA: "(...) los hechos humanos más originales o primarios son las relaciones de los hombres con la naturaleza en la lucha por la supervivencia y (...) tales relaciones son las de trabajo, dando origen a las primeras instituciones sociales, (...) las primeras instituciones sociales son económicas. Para mantenerlas, el grupo social crea ideas, sentimientos, valores y símbolos aceptados por todos y que justifican y legitiman las instituciones así criadas. También para conservarlas, el grupo social crea instituciones de poder que sustenten (mediante la fuerza, las armas o las leyes) las relaciones sociales e ideas-valores-símbolos producidos. (...) Feuerbach, estudio este fenómeno en la religión, designándolo con el concepto de alienación. Marx se interesa por este fenómeno (...) que lleva a los sujetos sociales a aceptar el dominio estatal porque no reconocen quienes son los verdaderos creadores del Estado. (...) La ideología es un fenómeno histórico-social resultante del modo de producción económica. CHAUI, Marilena, Op. cit. P. 275 e 416-422.

77 "Al surgir, el cristianismo era una más entre varias religiones orientales; sus raíces se encontraban en la religión judía (...). No obstante, había en ella algo inexistente en el judaísmo y en las otras religiones antiguas: la idea de evangelización, esto es, de esparcir la buena nueva al mundo entero, a fin de convertir a los no cristianos y convertirse en una religión universal. Ahora, ¿cómo convertir a esta religión a personas de otras religiones que poseían un pasado y un sentido propio para ellas? Los evangelizadores usaron muchos expedientes para esto, toando en cuenta las condiciones y la mentalidad de los que debían ser convertidos. (...) Para convertirlos y mostrar la superioridad de la verdad cristiana sobre la tradición filosófica, los primeros Padres de la Iglesia o intelectuales cristianos (San Paulo, San Juan, San Ambrosio, San Eusebio, San Agustino, entre otros) adaptaron las ideas filosóficas a la religión cristiana e hicieron surgir una Filosofía cristiana." CHAUI, Marilena. Op. cit P. 222.

78 DOGMA: "Doctrina reconocida y establecida por la autoridad de una Iglesia (generalmente de una de las Iglesias cristianas) a la cual los miembros de esta Iglesia son obligados a adherir. Este sentido es usual desde los primeros siglos del cristianismo." LALANDE, André. Op. cit. P. 273.

79 AUTORIDAD: "Especialmente, en materia religiosa, la revelación cristiana formulada bajo la inspiración de Dios en las Escrituras, es transmitida por la tradición del testimonio apostólico." , LALANDE, André, Op. cit P. 117.

80 Expediciones militares emprendidas desde el siglo XI al XIII, con el propósito religioso de promover la liberación de los lugares santos ocupados por los musulmanes. "Favorecidas por las condiciones sociales y económicas de Europa Occidental (elevación demográfica, falta de tierras cultivables, crecimiento de la

la acumulación de la riqueza, el surgimiento aun incipiente de una nueva clase social, la burguesía, el redescubrimiento de obras de Platón y Aristóteles⁸¹, la revisión de los estándares estéticos y culturales, provocaron la efervescencia del pensamiento y de la política, culminando en profundas críticas hacia la Iglesia Romana y en la realización de la Reforma Protestante. La ciencia y la filosofía modernas tienen origen en este contexto, revolucionando la visión del mundo, en franca oposición a la ideología restrictiva dominante. La realidad pasa a ser concebida como intrínsecamente racional, pudiendo ser captada plenamente mediante las ideas y conceptos, la cual, " (...) a partir de Galileo, es concebida como un sistema racional de mecanismos físicos, cuya estructura profunda e invisible es matemática. El "Libro del mundo", afirma Galileo, está escrito en caracteres matemáticos".⁸²

Needham, estudioso de la Sociología de las Ciencias, acerca del impulso tomado por la ciencia durante este periodo, realiza los siguientes comentarios, que tienen un especial interés por sus referencias al desarrollo de la Contabilidad:

(...) No obstante, el desarrollo de la ciencia moderna en Europa, en los siglos XVI y XVII, o bien debe ser considerado milagroso, o debe ser explicado aunque sea de manera aproximada y tentativa. Este desarrollo no fue un fenómeno aislado, ocurrió *pari passu* con el Renacimiento, la Reforma y el surgimiento del capitalismo mercantil seguido por la manufactura industrial. Tal vez, los cambios sociales y económicos concomitantes, que sobrevivieron en Europa, hayan constituido el ambiente en el que las ciencias naturales pudieran elevarse finalmente por encima del nivel del artesanado superior y de los técnicos semi matemáticos. ¿Fue algo análogo a la estandarización del valor por parte del comerciante la reducción de la calidad ante la cantidad, la afirmación de una realidad matemática que se encontraba detrás de todas las apariencias, la proclamación de un espacio y un tiempo uniformes en todo el universo? (...) Acerca de esto existen abundantes pruebas entre nuestros matemáticos. La primera exposición escrita de la técnica de contabilidad de partida doble se encuentra en el mejor texto de matemática de que se dispone a comienzos del siglo XVI, la *Summa de Arithmetica* (1494) de Luca Pacioli. La primera aplicación de la contabilidad de partida doble a los problemas financieros y a la administración pública se llevó a cabo en las obras del ingeniero-matemático Simón Stevin (1608). Hasta Copérnico escribió sobre la reforma monetaria (en su *Moneta Cudendae Ratio*) de 1552⁸³.

economía monetaria y del trueques), las cruzadas encuentran su origen lejos de las prescripciones eclesiásticas del siglo. IX. (...) entre las ocho cruzadas, solamente las tres primeras fueron expediciones de carácter religioso más evidente, porque la finalidad espiritual de las otras cinco se asoció a objetivos políticos y económicos. Gran Enciclopedia Larousse Cultural S.I.: Nova Cultural, 1988. Vol. 7, p. 1715.

81 En la edad media solamente eran dadas a conocer aquellas versiones "intermediadas" por la fe.

82 CHAUI, Marilena. Op. cit. P. 46-47.

83 BARNES, B., KUHN, T., MERTON, R y Otros. Estudios sobre sociología de la ciencia. Madrid: Alianza Editorial SA, 1980, p. 43. Obsérvese la sutil aprehensión por parte del autor, del significado de un principio contable tan importante para el desarrollo de la disciplina, así como tan evidente: aquel que proclama el denominador común monetario! Obsérvese, igualmente, como este principio puede ser considerado anterior a la

Luego del extraordinario éxito de la mecánica newtoniana, la física se afirma como referencia primaria de la ciencia y se convierte en el modelo para el pensamiento y el encuentro de la verdad. La era moderna fue marcada por el mecanicismo, la visión del mundo mediada, por analogía, con el funcionamiento de un gran mecanismo, como un reloj, y por la actitud científica reduccionista, donde la explicación del todo es encontrada, necesariamente, mediante la disección de un sistema en sus componentes menores, para la aprehensión de propiedades y características, con el privilegio del análisis de las partes en detrimento de su consideración dentro de un complejo sistémico. Por otro lado, tal vez por necesidad de establecer un objeto distinto de la ciencia, entonces naciente, y como forma de protección de su ejercicio contra los intereses religiosos (y políticos), en franca incursión (oposición) dogmática en la explicación de los objetos que componen la materia, especialmente los campos de estudio de los que se interesa la física y la astronomía, la metodología científica ha sido marcada por una orientación positivista (modalidad de empirismo extremo), cuyas influencias se extienden hasta la actualidad.

En realidad, el crecimiento exponencial⁸⁴ de las ciencias naturales, el perfeccionamiento de su método, la necesidad de una demostración empírica de las propuestas, las aplicaciones tecnológicas plenamente tangibles y cotidianas, como testigo de este desarrollo, produjo, en contraposición, lo que se puede denominar "dogmatismo científico"^{85 86}, y la tentativa de extensión de su metodología a todos los campos objeto de

propia disciplina y base para su desarrollo. En esta ocasión, los principios Entidad y Continuidad, por ejemplo, no tenían oportunidad de ser señalados, puesto que no correspondían aun a una realidad presente en el ambiente de negocios, donde eran más comunes los emprendimientos discontinuos y con un límite temporal bien delimitado.

84 En un intento por ofrecer una explicación para el crecimiento científico por inferencia y como consecuencia de desarrollos internos de la propia ciencia, independientemente de factores sociales subyacentes - esta corriente epistemológica se denomina interna lista en cuanto al crecimiento de la ciencia - Price elaboró una serie de indicadores cuantitativos para demostrar la duplicación de las dimensiones de la ciencia, a partir de los primeros períodos antes de 1700, cada 10 o 15 años. PRICE, D. J. de S. *Little Science: Big Science*, Columbia University Press, 1963 - citado por BARNES, B., KUHN, T., MERTON, R. y Otros. Op. cit. P.11.

85 La expresión máxima del espíritu normalizador de la metodología científica puede encontrarse en el neopositivismo, asociado, originalmente a los círculos de Viena y de Berlín, el cual proponía el establecimiento de fronteras nítidas entre el llamado conocimiento científico y el no científico (en esta última categoría se incluyen, entre otros campos de estudio, 35 ciencias humanas). Conforme a la exposición contenida en el prefacio de la obra organizada por Alberto Oliva (Org.). *Epistemologia: A Cientificidade em Questão*. Campinas: Papyrus, 1990. P. 7-9.

86 Otra forma de dogmatismo científico consiste en la denominada científicidad, correspondiente a la ideología que se cubre con un aura de ideal de verdad, neutralidad y justicia, la forma en cómo generalmente la actividad científica se lleva a cabo y a los intereses a los que muchas veces sirve. "Sabemos, hoy que la mayoría de los resultados científicos que usamos en nuestra vida cotidiana - máquinas, remedios, fertilizantes, productos de limpieza, y de higiene, materiales sintéticos y computadores - tuvieron origen en investigaciones militares y estratégicas, competencias económicas entre grandes empresas transnacionales y competencias políticas entre grandes Estados. (...) Tanto en la visión anterior - el científico como inventor y genio solitario como en la actual - el científico como miembro de un equipo de ingenieros y magos - el sentido común ve a la ciencia desligada

conocimiento, tales como la filosofía y las ciencias humanas. Los criterios, que inicialmente se constituían en defensa del campo científico contra las incursiones del dogmatismo teológico y como forma de demarcación del campo de interés, asumen un carácter doctrinario y cercenador de la práctica científica.

No obstante, la supuesta regularidad de la ciencia y su método son puestos a prueba por el propio contexto de evolución. Con cada avance, nuevos descubrimientos traen al campo de la ciencia áreas anteriormente afectadas al interés de la alquimia, de la astrología, de la mística y otras áreas tituladas como paracientíficas.

Las teorías consideradas como finales son substituidas por otras más amplias, más explicativas, que ponen de relieve las limitaciones de las precedentes, como debió demostrarse el advenimiento de la física cuántica y de la teoría de la relatividad en relación a la mecánica newtoniana. El avance científico, su inspiración, parece no seguir una línea recta metodológica ponderada por los filósofos e historiadores de la ciencia con inclinación empirista, que en retrospectiva deben revisar el curso de acción – sino, cada realización parece seguir un camino propio, como la justificación del anarquismo metodológico defendido por Feyerabend⁸⁷.

En este contexto, merece un especial destaque la explicación propiciada por los paradigmas de Kuhn⁸⁸, según el cual un paradigma actúa como una matriz disciplinar, ostentando dos sentidos e implicaciones: por un lado, indica un conjunto de creencias, valores y técnicas compartidos por los miembros de una comunidad o escuela de investigación, por el otro, implica soluciones concretas de los "rompecabezas" propuestos por la teoría dominante, que empleados como modelos, pueden (frecuentemente) sustituir reglas explícitas como base para la orientación de la investigación y solución de los problemas restantes, cumpliendo, de esta manera, con un papel normativo. Los paradigmas representan un esquema modelo para la descripción, explicación y comprensión de la realidad dentro de una comunidad científica en la que son aceptados.

del contexto de las condiciones de su realización y de sus finalidades. (...) La ideología científicista usa esta imagen idealizada para consolidar la de neutralidad científica, disimulando, con esto, el origen y la finalidad de la mayoría de las investigaciones, destinadas a controlar la Naturaleza y la sociedad según los intereses de los grupos que controlan los financiamientos de los laboratorios." CHAUI, M. Op. cit 280-282.

87 CHALMERS, A. F. . *O que é a ciência afinal?* São Paulo: Brasiliense, 1.993, capítulo XII.

88 KUHN, T. *Estrutura das Revoluções Científicas*. S. Paulo: 5ª Edição, 1977.

La forma de relevo de su explicación consiste en la presentación del carácter axiomático⁸⁹ - que frecuentemente puede configurarse como dogmático – que el paradigma asume en medio de la comunidad que lo adopta, especialmente en función de la expectativa:

- De la continuidad del éxito obtenido dentro del camino trazado, frente a las soluciones ejemplares alcanzadas hasta el presente;
- De la validez permanente de sus teorías y presupuestos.

La actitud dogmática es resultante del proceso de educación a la que la comunidad somete a los ingresantes, de forma de transmitir los conceptos, propiciar el dominio instrumental de las soluciones alcanzadas, indicando caminos para su desarrollo ulterior. Es, naturalmente, consecuencia de la resistencia prudente proceder a sustituir aquello que funciona y que su utilidad ha sido demostrada en innumerables aplicaciones, para acelerar el desarrollo científico dentro de las posibilidades y limitaciones de la explicación de cada modelo teórico. No obstante, de esto resulta que la evolución de la ciencia se produce por rupturas abruptas, donde antiguas teorías son completamente sustituidas por nuevas construcciones, más comprensivas y predictivas.

El descubrimiento de un nuevo paradigma tiene inicio con la persistencia de anomalías, con el hecho de que la naturaleza viola continuamente las explicaciones formuladas y con el fracaso de las reglas consensuales para ofrecer previsiones consistentes y soluciones a la altura de los cuestionamientos propuestos.

Según Kuhn, los defensores de las teorías o escuelas distintas serían como miembros de comunidades dotadas de culturas y lenguajes diferentes. Su matriz disciplinar condiciona la visión de la realidad, actuando como un filtro de la percepción. No obstante, esta diferencia es fugaz y, normalmente, no evidente, pues, aunque el vocabulario sea común y, frecuentemente, se empleen los mismos términos, estos poseen un alcance y un significado diferentes dentro de cada paradigma, lo que hace a la comunicación inevitablemente parcial.

2.3.1 Ciencia y contabilidad en el siglo XIX y XX

La primera escuela de pensadores, en materia científica, que parece haber tenido una influencia mayor, en Italia, fue la denominada "Lombarda", liderada por Francesco Villa, en el año 1840.

⁸⁹ Axioma: hecho o verdad que no carece de demostración; acepta, generalmente, sin contestación por constituir evidencia en sí misma. Basado en diccionario.

Al final del siglo XIX varios cambios habían hecho con que el sistema contable establecido por Pacioli asumiese una forma más adecuada a las necesidades de la gran expansión de la industria y del comercio.

Inclusive con el enorme alcance del desarrollo tecnológico, el principal marco de las transformaciones ocurridas en el siglo XX podrían caracterizarse como eminentemente social, por un dinámico movimiento de reconstrucción de las relaciones humanas, en ciclos sistémicos (escala temporal) cada vez más estrechos y retroalimentados, lo que hace difícil la tarea de aislamiento y análisis de las variables intervinientes. Las soluciones parciales insertas en contextos aislados, las aplicaciones tecnológicas desvinculadas de una realidad social y ambiental, la división de la investigación en áreas de estudio distintas y estas en disciplinas cada día más especializadas, hacen emerger un compuesto de problemas, que en un amplio espectro, desafían la búsqueda de soluciones emprendidas.

La escalada del nivel de competencia, las transformaciones tecnológicas y sociales, el cambio en las bases económicas y la inestabilidad financiera a nivel global ofrecen un compuesto de situaciones problemáticas que no pueden despreciarse. En el contexto de los negocios, donde las respuestas a los estímulos introducidos al medio son cada vez más veloces, en constante y acelerado movimiento, la información se impone como un poderoso instrumento para las organizaciones de todo tipo, creando una dependencia.

En el siglo XX, la contabilidad se afirma como la principal disciplina, volcada de manera sistemática al estudio, la presentación y la divulgación de información sobre las organizaciones en todo el mundo, con una utilización generalizada en el contexto de los negocios y por aquellos interesados en las actividades desarrolladas por las mismas.

No obstante, las bases de su construcción parecen encontrarse asentadas en los fundamentos ajustados por restricciones de orden conceptual y tecnológico, que no tiene más lugar en el contexto contemporáneo actual, respondiendo con instrumentos obsoletos a tal aclamada utilidad de la información al usuario de la contabilidad.

A partir de la quiebra de la bolsa de New York en 1929, seguida, en consecuencia, por la Gran Depresión de la economía norteamericana, y luego la elaboración y la enunciación de principios, guías y reglas que se proponían reglamentar, disciplinar y justificar la información ofrecida al público externo a las organizaciones, ¿puede la contabilidad evocar su testimonio en el sentido de ofrecer las respuestas exigidas en su campo de interés?

En lo que se refiere a la adecuación epistemológica de la Estructura Teórica Fundamental de la Contabilidad – que debería constituir un pilar de esta disciplina, puesto que es ofrecida con esta finalidad precípua – ¿se encuentra declarada como un conjunto armónico

y fundamentado en el ámbito de la comunidad contable y contribuye con la tarea de apoyar el desarrollo de la contabilidad como un todo y la práctica profesional dentro de los desafíos presentados? ¿En qué medida? La propia comunidad científica ofrece indicios de la limitación de los Principios Contables, en la medida en que estos no amparan el desarrollo y la práctica de la disciplina como un todo, a ejemplo de la Contabilidad Gerencial, Corporativa.

Luego de tales ponderaciones, se vuelve al discurso para el ámbito general de la ciencia contemporánea, donde el problema de la Contabilidad parece estar inserto. Las graves anomalías sociales y ambientales, la impotencia de las ciencias frente a estas cuestiones, este cuadro sugiere la reflexión de que el escenario actual pueda ser el palco de una auténtica etapa de revolución pre paradigmática, donde una reforma en sus estatutos, una sustitución de la óptica hasta aquí empleada, la revisión de los dogmas subsistentes propicien la ampliación de la percepción de la realidad en pro de la emergencia de una nueva matriz conceptual para la solución de los problemas presentes y futuros.

2.3.2 Epistemología

La palabra epistemología está formada por la conjunción de dos palabras griegas, espíteme (ciencia) y lagos (discurso, teoría) y se traduce en el análisis del significado del trabajo científico, que es la interpretación de los procedimientos, metodologías empleadas, resultados alcanzados y formas de relación entre los diversos campos científicos. Chauí nos remite a una separación entre lo que sería el campo de estudio de la epistemología y la teoría del conocimiento. Entre las diversas modalidades de conocimiento se encuentra el conocimiento sensorial o sensación y la percepción, la memoria, la imaginación; el conocimiento intelectual, la idea de verdad y de falsedad, la idea de ilusión y de realidad, formas de conocer el espacio y el tiempo, formas de conocer las relaciones, el sentido común y el conocimiento científico, diferencias entre el conocimiento científico y el filosófico, etc.⁹⁰

Jonathan Dancy en *Epistemología Contemporánea*, ofrece la introducción a los tópicos principales “corrientemente discutidos bajo la designación bastante vaga de epistemología o teoría del conocimiento”, (...) “epistemología es el estudio del conocimiento o justificación de la creencia”. En esta obra son tratados temas, tales como el escepticismo, el conocimiento, la teoría condicional del conocimiento y de la coherencia, el fundamentalismo, el holismo e la indeterminación, la teoría de la percepción, entre otros⁹¹.

90 CHAUI, M. *Convite a Filosofia*. P.54 e 55.

91 DANCY, J. *Epistemologia Contemporânea*. Lisboa: Edições 70, 1985. P. 13.

Vemos en Chalmers⁹² y Barnes Barry, Kuhn, Thomas S Merton, Robert K. y Otros⁹³, que se desarrollan temas similares bajo la denominación de teoría del Conocimiento y Sociología de la Ciencia.

De acuerdo con Lalande:

Esta palabra designa a la filosofía de las ciencias pero con un sentido más preciso. No es propiamente el estudio de los métodos científicos, que es el objeto de la Metodología y que forma parte de la Lógica. No es tampoco una síntesis o una anticipación conjetural de las leyes científicas (la manera del positivismo o del evolucionismo). Es esencialmente el estudio crítico de las hipótesis y de los resultados de las diversas ciencias, destinado a determinar su origen lógico (no psicológico), o su valor y su importancia objetiva.

Se debe, pues, distinguir la epistemología de la teoría del conocimiento, si bien esta constituye su introducción y su ayuda indispensable, debido al hecho de estudiar el conocimiento en detalle y a posteriori en la *Diversidad de las ciencias y de los objetos*, antes de hacerlo en la unidad del espíritu⁹⁴.

En el mismo trayecto de su obra, en el comentario de las definiciones presentadas, Lalande ofrece la explicación de que la palabra inglesa *epistemology* que ele ser utilizada para designar a la teoría del conocimiento, contrariamente a la etimología⁹⁵ del término. No obstante, esta asociación inapropiada es cada vez más frecuente, tal vez dada la influencia del inglés o por el conocimiento cada día menos difundido del griego.

“En francés solamente habría que decir correctamente la filosofía de las ciencias, tal como se define en el párrafo anterior, y de la historia filosófica de las ciencias. (...) La distinción que se hace en francés entre epistemología y la teoría del conocimiento (gnoseología) sería, sin duda, mucho más útil, pero no es usual ni en italiano ni en inglés”.

Se percibe que existe una diversidad de comprensiones en cuanto a la determinación del sentido etimológico del término EPISTEMOLOGIA. El hecho es que estos asuntos se confunden porque su interés final es el crecimiento de la ciencia, ya sea suponiendo una postura descriptiva de cómo se desarrolla la ciencia, sea asumiendo una postura normativa de

92 CHALMERS, A. F.. *O que é ciência afinal ?*. p. 15-17.

93 BARNES, B., KUHN, T., MERTON, R. y Otros. Op. cit. 7-17.

94 LALANDE, A. *Vocabulário Técnico e Crítico da Filosofia*. 2ª edição. Op. cit. P. 313-314. Obsérvese en el trecho en itálica, cómo Lalande se refiere a las CIÊNCIAS y sus OBJETOS, y en la forma en cómo el discurso desarrollado en esta disertación se encamina en el sentido de identificar y señalar la problemática enfrentada por la Contabilidad, así como aquellas dificultades con que se depara el FASB, al embarcarse hacia la construcción del NÚCLEO TEÓRICO DE LA CONTABILIDAD, centrado en un enfoque utilitario restringido, al colocar OBJETIVOS como paso inicial, contrariamente a OBJETOS, como metodológicamente sería recomendado. Es un hecho reconocido ampliamente, se demuestra por la lógica y corresponde, quizás, a una de las pocas identidades, entre la diversidad de enfoques epistemológicos aquí revisados, que la ciencia se inicia mediante objetos (obviamente que siempre movida por objetivos, que muchas veces no se confirman), para la investigación de su contenido más profundo, para solamente entonces revelar la finalidad y objetivos de aplicación.

95 Etimología: Parte de la lingüística que estudia el origen y el significado de las palabras. BUENO, S. *Minidicionário da Língua Portuguesa*. S. Paulo: FDA, 1996. P. 276.

cómo esta debe proceder para afirmarse como tal, en una actitud de demarcación del campo objeto de la ciencia.

La definición de Lalande confirma aquella presentada por Chauí y parece ser esclarecedora al identificar el origen del desvío del significado hacia la acepción inglesa del término, dónde y cómo, de hecho se nota, presenta un contenido menos preciso. Así, se opta en este estudio por la comprensión del término como asociado a la filosofía y a la historia de las ciencias, como ofrece Lalande⁹⁶.

A partir de la denominación del análisis epistemológico, la postura asumida en el presente trabajo es de recolectar las contribuciones que estos campos de estudio puedan ofrecer, sea en la investigación de la naturaleza del conocimiento, su estructura lógica, sea en el contexto histórico del desarrollo de las ciencias, incluyendo aspectos metodológicos, para arrojar una luz sobre el objeto de la investigación, a saber: la Estructura de la Teoría Científica y, en particular, su contribución en la conformación de los Principios de la Contabilidad.

2.4. La ciencia del ambiente precursor del contemporáneo

A través de la navegación que permitió el contacto de Europa con otros pueblos y culturas, propició una visión crítica de su propia sociedad. El intercambio comercial con Oriente abre las fronteras a los inventos y técnicas chinas. La riqueza proveniente del comercio da origen a la formación de una nueva clase social, la burguesía, que inicia la disputa por su espacio y poder, en una sociedad hasta entonces nobiliaria y eclesiástica⁹⁷.

El entorno precursor de la ciencia es aquel de las cruzadas, del mercantilismo, de los grandes descubrimientos marítimos, del esplendor de las artes: el Renacimiento, cuya cúspide es el siglo XV.

La "conquista de territorios"⁹⁸ constituye una metáfora para la ampliación de las fronteras del saber, para el cultivo de nuevos conocimientos. El resurgimiento de las obras de

⁹⁶ Se debe observar, que el significado presentado por Lalande, confirma el desarrollo que se hizo necesario para los objetivos a ser alcanzados en esta disertación. Por lo tanto, yendo al encuentro y para justificar la aceptación de su definición.

⁹⁷ CHAUI, M. Op. cit. P. 46.

⁹⁸ En una crítica de JAPIASSÚ a Bacon, para quien "(...) La conquista de la naturaleza no significa apenas la explotación de las riquezas naturales, sino, según la expresión de Bacon, torturarla para arrancar sus secretos, para forzarla a revelarse(...)", el término es presentado con la siguiente construcción: "(...) La expresión "conquista de territorios" constituye una metáfora que sirve para describir la conquista de los nuevos territorios del conocimiento, particularmente, el territorio abstracto de las "leyes de la naturaleza". Op. cit. P.59.

los antiguos – Aristóteles y Platón – provoca una efervescencia cultural⁹⁹. Esta época es marcada por su gran erudición.

Las artes y las letras reciben un admirable impulso. El ideal artístico es el de una aproximación con las formas griegas, en oposición a los estándares y formas impuestas por la ideología medieval. La intelectualidad efectúa una relectura de la herencia del pasado, sin intermediación de la tradición. Las ideas vigentes sobre la cultura, el saber y la vida sufren un cuestionamiento generalizado. El Renacimiento constituye un movimiento consciente y revolucionario¹⁰⁰, dirigido por eruditos, artistas y apoyados por una burguesía naciente, en oposición a los valores y las creencias de una sociedad teocrática, promoviendo un ataque "inocente" más eficaz a las bases de la autoridad constituida.

La gran novedad introducida por el Renacimiento fue la posibilidad del estrechamiento, aproximación de las artes y de los oficios al saber. La mayor libertad de pensamiento, el enriquecimiento de las artes y oficios proporcionan el incremento que dará origen a la ciencia moderna. En la antigua Grecia, cuna de la filosofía, el conocimiento era considerado como una ocupación de la clase dominante, siendo las artes y los oficios despreciados como objeto de ocupación de los esclavos, cuyo acceso a la cultura le era negado. De ahí surge la dificultad de unión de la teoría con la práctica, la más importante barrera para el desarrollo científico. En la época medieval, esta tradición prevalece, en cierto modo. En ocasión del Renacimiento, las artes y los oficios se levantan como objeto de ocupación de la intelectualidad. El saber se une a la práctica, incorporando las soluciones requeridas por las artes dadas las necesidades civiles y de defensa. El amanecer de la nueva ciencia se produce en el atelier de los artistas, en las oficinas y escritorios de prácticos, ingenieros y fabricantes de instrumentos.

Desde el punto de vista de Japiassú:

En el plano intelectual, la gran tarea del Renacimiento fue el redescubrimiento y dominio del mundo de las artes y de la naturaleza. Los trabajos descriptivos, en esta época, cubren todo el campo de la experiencia humana. Diría que el renacimiento constituyó la etapa inicial de la revolución científica. Esta fase fue mucho más de descripción y de crítica de que de pensamiento propiamente constructivo: pretendió explorar horizontes más vastos y despojar de autoridad a los antiguos. La práctica de las artes y de las técnicas proporcionó medios

⁹⁹ El término efervescencia cultural es empleado por CHAUI en comentario a las transformaciones ocurridas en la política, en la cultura y en la sociedad durante el período del renacimiento. Op. cit. P; 46.

¹⁰⁰ El término "consciente y revolucionario" es presentado por JAPIASSÚ en su descripción de como los eruditos y artistas estaban activamente empeñados en hacer "(...) oposición al estándar de vida medieval, preocupados por crear nuevas formas tan semejantes como posibles a las de la antigüedad clásica." Op. cit. P. 66.

materiales para el desarrollo de la nueva ciencia. Las controversias religiosas sufrieron como consecuencia una conmoción de la ortodoxia. Las personas comenzaron a pensar por sí mismas. Las nuevas actitudes religiosas, valorando el juicio individual y la responsabilidad inmediata, brotaron de las mismas necesidades que darían origen a la ciencia. Constituyeron, por decirlo de alguna manera, pre condiciones esenciales para el triunfo de la económica capitalista. Las principales contribuciones de los artistas en la fundación de la ciencia fueron: a) el desarrollo de la visión perspectiva; b) el interés apasionado por la naturaleza y por la anatomía del cuerpo humano; c) la utilización de estos conocimientos en la ingeniería civil y militar¹⁰¹.

Una efervescencia cultural y política lleva a la formulación de profundas críticas a la Iglesia Romana, resultando en la Reforma Protestante, fundada en la libertad de credo y de pensamiento. En contraposición, la iglesia responde con la Contrarreforma y con la ampliación del poder de la Inquisición¹⁰².

2.5 De la Revolución Industrial hasta la actualidad

Con el advenimiento de la Revolución Industrial se produjo un avance muy importante en la contabilidad en este periodo.

Con la Revolución Industrial, ocurrida a fines del siglo XVIII, fortaleció a Inglaterra como potencia económica y naval y, consecuentemente, provocó fenómenos hasta entonces desconocidos, como el agigantamiento de las empresas, la consolidación de las sociedades anónimas transformadas en corporaciones, el crecimiento y desarrollo de ferrovías. En el siglo XIX y principios del siglo XX la expansión de la industria fue espectacular, especialmente en los Estados Unidos y en Inglaterra. Según ejemplifica Hendriksen¹⁰³, la producción anual de acero en los Estados Unidos en 1867 pasó de 20 mil toneladas a cerca de 24 millones en 1914 y 56 millones en 1929. Aun durante este periodo, se iniciaron esfuerzos de los gobiernos para el cobro del impuesto a las ganancias de las empresas. Las enormes plantas industriales requerían de una ampliación de base de capital, sea en forma de admisión de nuevos socios o accionistas o en la forma de financiamiento. Las bolsas de valores ganaron impulso. El gobierno instituye órganos reguladores de actividades, como en la rama ferroviaria, frente al surgimiento de grandes monopolios, sobre todo en los Estados Unidos.

Estas transformaciones llevan a los siguientes reflejos en la Contabilidad¹⁰⁴:

101 JAPIASSÚ, H. Op. cit. P. 67.

102 CHAUI, M. Op. cit. P. 46.

103 HENDRIKSEN, E., VAN BREDA, M. *Teoria da Contabilidade*. Op. cit. P: 47.

104 HENDRIKSEN, E., VAN BREDA, M. *Idem*. Op. cit. P. 47.

- El desarrollo de la Contabilidad de costes;
- Una mayor exigencia de información gerencial y para propietarios ausentes;
- La importancia de la depreciación en razón del crecimiento de las inversiones fijas;
- Una mayor exigencia de información para el público externo, tal como accionistas, inversores, acreedores, sociedad y gobierno; y
- El surgimiento de la auditoría externa.

Como una ciencia humana e instrumental, la Contabilidad se adapta a la conformación de un nuevo entorno. El desarrollo de la Contabilidad de costes y de informes gerenciales está íntimamente relacionado a los crecientes desafíos en la gestión de grandes y complejos sistemas organizacionales, en un esfuerzo integrado con las teorías científicas de la administración, como las introducidas por Taylor y Fayol. Se hace necesario satisfacer las crecientes exigencias de nuevos tipos de usuarios de información, sean estos propietarios ausentes, inversores en títulos o acreedores, como así también órganos de gobierno.

Cabe considerar que todo el desarrollo experimentado por las realizaciones humanas del siglo XV al XX inclusive se dio dentro del paradigma mecanicista, introducido por Galileo en ocasión del renacimiento Europeo al proporcionar las bases para la demarcación del territorio entre intereses de las actividades humanas, de amplio espectro, y no solamente de las ciencias, y aquellos de interés de la religión, permitiendo la maduración de nuevos valores, creencias, conceptos que guiaron la fundación de la sociedad moderna. En este sentido, ciencia, sociedad y actividad económica se unen, alimentándose sinérgicamente y alcanzando, con la denominada sociedad industrial, el apogeo de este largo proceso de maduración. La Contabilidad, por consiguiente, no podía huir a la regla general y encuentra su periodo más fértil y la base para el desarrollo de sus fundamentos en el seno de la sociedad industrial.¹⁰⁵

Inicialmente, la profesión encuentra una mayor oportunidad de desarrollo en Inglaterra, por razones económicas, y dada la opción por la no interferencia directa en la práctica contable, siendo exigido, en contrapartida, un mayor nivel de divulgación y el concurso de auditores externos. Este desarrollo se extendió posteriormente a los Estados

105 Tal argumento se apoya en el pensamiento presentado por Japiassú en toda a su obra, donde combate la explicación simplista presentada por las corrientes epistemológicas denominadas internalistas, para las cuales el desarrollo de las ciencias ocurre de forma autónoma, independiente de los factores externos. Defiende y demuestra como necesaria, la estrecha vinculación entre la revolución científica y la fundación de la sociedad moderna, las cuales se encuentran asentadas en el paradigma mecanicista. JAPIASSU, H. Op. Gil. P. 113, 121, 125, 155, 156 e 158.

Unidos en razón de las inversiones inglesas en la antigua colonia¹⁰⁶. La contabilidad encontraría en los Estados Unidos una etapa de progreso fantástico, responsable por el predominio de la Escuela Americana en el siglo XX y la extensión de su influencia como modelo (benchmarking) para todo el mundo¹⁰⁷.

En los Estados Unidos, a diferencia de Inglaterra, la contabilidad encuentra el camino de la reglamentación, del control de las actividades, como en la ferroviaria, donde surge a primera exigencia de informes contables uniformes como base para el establecimiento de tarifas. Este fue un precedente que abrió camino a la actitud de reglamentación de la profesión: “ (...) En especial, esta primera autorización para el establecimiento de un sistema contable “uniforme” ha perseguido a la contabilidad desde entonces”. A pesar del sesgo señalado por Hendriksen, la reglamentación no es impuesta desde afuera, sino dirigida por miembros de la profesión y de la iniciativa privada.

En 1886 se forma la primera asociación profesional americana, la AAPA – Asociación Americana de Contadores Públicos, que se muestra actuante desde el inicio, divulgando en 1894 una resolución recomendando la presentación de los componentes del balance por orden de liquidez creciente - “(...) énfasis en la provisión de información a los acreedores”¹⁰⁸.

Luego de la Primera Guerra Mundial, el país emergió como una gran potencia, superando en pocos años a la propia Inglaterra. Este periodo presenció el aumento explosivo de las inversiones, el surgimiento y expansión de nuevas industrias, como la del cine, de la radio, de los teléfonos y, en especial, la automotriz. El número de la producción de automóviles salta de 485 unidades anuales en 1913 a 5.662 unidades en 1929 y el nivel de desempleo se sitúa ese año en un 3,3%. En el mismo año se produce la quiebra de la Bolsa de New York¹⁰⁹.

2.5.1 La contabilidad italiana

106 HENDRIKSEN, E., VAN BREDA, M. *Teoria da Contabilidade*. Op. cit. P. 56.

107 Según Iudícibus: “El hecho es que, como dijimos, a partir de 1920, aproximadamente, se inicia la fase predominantemente norteamericana dentro de la Contabilidad, también auxiliada por el poderío económico y político del gran país hermano, influenciado por la acción de las subsidiarias que se establecieron en varios países, inclusive en Europa. Nótese, también, que al poderío político y económico se juntaron grandes dosis de esfuerzo de investigación y estudio. (...)”. IUDÍCIBUS, S. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1995. P. 41-42.

108 HENDRIKSEN, E., VAN BREDA, M. *Teoria da Contabilidade*. Op. cit. P. 55.

109 HENDRIKSEN, E., VAN BREDA, M. *Idem*. Op. cit. P. 57.

En las ciudades italianas de Venecia, Génova, Florencia, Pisa y otras era enorme la expansión de las actividades económicas, mercantiles y culturales desde el siglo XIII hasta principios del siglo XVII.

Luego de la primera exposición escrita del método de la partida doble, realizada por el fray Luca Pacioli, la Contabilidad italiana permaneció estancada por aproximadamente 50 años. La registración contable era efectuada siempre por medio de registros simples, donde solamente una cuenta era debitada y una era acreditada (contabilización de la primera formula). Aproximadamente en el año 1534 la Contabilidad comienza a salir de este estado de calma, cuando comenzaron a surgir trabajos literarios italianos que aportaban novedades o perfeccionamiento a las partidas dobles. En la tabla 1 se presenta la evolución literaria hasta principios del siglo XX de las principales obras difundidas en Italia, post partida doble, así como los temas abordados en las mismas.

El siglo XIX y principios del siglo XX representaron épocas de destaque para la historia contable italiana y para la Contabilidad en sí. Surgieron autores de mayor envergadura, que con sus ideas y teorías contables de gran valor, proporcionaron a la Contabilidad el verdadero cuño científico y la elevaron al estatus quo de ciencia constituida, en la opinión de Galassi¹¹⁰. A partir de estos Maestros de la Contabilidad, el equilibrio patrimonial de las cuentas activas y pasivas pasó a ser examinado bajo todos los puntos de vista y el patrimonio comenzó a ser estudiado sobre múltiples aspectos: estático, dinámico, jurídico, administrativo, económico, social, moral, específico, etc. Surgieron, en Italia, nombres de la estirpe de un Francesco Villa (1837), Antonio Tonzig (1859), Pietro d'Alvise (1866), Francesco March (1867), Fabio Besta (1872), Giuseppe Cerboni (1873), Vincenzo Gritti (1877), Giovanni Rossi (1878), Emanuele Pisani (1880), Emilio Ravenna (1890), Clitofonte Bellini (1883), Ettore Mondini (1882), Fabio Besta (1891), Adolfo Salvatori (1892), Carlo Ghidiglia (1895), Vittorio Alfieri (1896), Carlo Rosati (1913), Giovanni Massa (1896), Vincenzo Masi (1935), Enrico Bruzzi (1939), Frederigo Melis (1940), entre tantos otros. Se trató de un periodo en que Italia conquistó la primacía mundial en el área contable con los trabajos de sus autores, siendo difundidos por toda Europa.

Tabla 1 - Literatura contable italiana - por orden cronológico, desde Pacioli hasta 1922_

1516 – GIAN FRANCESCO ARITMÉTICO – <i>Manual de cálculo</i> – pocas páginas sobre la partida doble;

110 GALASSI, Giuseppe. *Italy, after pacioli*. In: "The history of accounting: an international encyclopedia." (1996 p. 347)

1525 - GIOVANNI ANTONIO TAGLIENTE, *"Luminario di Aritmética"*, donde expone el mecanismo de la partida doble;

1539 - GIROLAMO CARDANO, *"De ratione librorum tractandorum"*, que, además de ser el único trabajo conocido escrito en latín, contó con una parte destinada al registro contable que presenta la innovación de registrar el "debe" a la derecha y el "haber" a la izquierda, y expuso con singularidad la teoría de las cuentas según la cual la empresa nada posee pues todo es propiedad del capitalista;

1540 - DOMENICO MANZONI, *"Quaderno doppio col suo giornale novamente composto et diligentissimamente ordinato secondo il costume di Venetia"*, en que enumera los artículos del Diario y establece la clasificación de las cuentas en de personas (vivas) y de las cosas (muertas), recomendando que las cuentas vivas fuesen registradas del lado derecho de la Razón y las cuentas muertas del lado izquierdo;

1558 - ALVISE CASANOVA, *"Specchio lucidissimo nel quale si vedono essere diffinito tutti i modi et ordini de scrittura che si deve menare nelli negotiamenti della mercantia, cabii recambii, con li loro corrispondentie disgarbugliando, et iluminando l'Intelletto a' negotianti opera non piu veduta"*, donde expone como registrar los libros, abrir y cerrar las cuentas por una "cuenta de saldos";

1573 - BENEDETTO COTRUGLI RAUGEO, *"De lia mercatura e del mercante perfetto"*, creó el uso de los libros mayor (Razón), *memoriale* (Memorial), *giornale* (Diario) y el *quaderno* (Caja) en la registraci3n contable;

1586 - ANGELO PIETRA, *"l'Indirizzo degli economi o sai ordinatissima"*, donde abre y cierra las cuentas por "Balance de entrada" y "Balance de salida";

1609 - SIMON GRISOGONO, trabajo *"Il mercante arricchito del perfetto quaderniere"*, en el que demuestra una nueva forma de registrar el libro Diario, suprimiendo el término "Por" que, hasta entonces, acompañaba a la cuenta debitada. Este nuevo procedimiento de registrar se encuentra en vigor hasta hoy; *los registros* modernos;

1610 - GIOVANNI ANTONIO MOSCHETTI *"Dell'Universal trattato di libri doppi"*, donde suprime el "Balance de entrada" y el "Balance de salida" y cierra las cuentas por la cuenta capital, además de evidenciar que la cuenta de "Ganancias y Pérdidas" y un complemento de la cuenta de capital;

1636 - LODOVICO FLORI, *"Trattato del modo di tenere il libro doppio domestico col suo esemplare"*, en que introdujo los registros complejos en Italia (más de una cuenta debitada o acreditada) y trató de los prorrateos o distribución de valores y de las variaciones patrimoniales;

1638 - GIOVANNI DOMENICO PERI, *"Il Negotiante"*, donde emplea, por primera vez, la terminología "hacienda" y aborda las funciones de un organismo económico y las técnicas contable - económicas para su gestión;

1655 - BASTIANO VENTURI, *"Della scrittura conteggiante di possessioni"*, donde aborda el objetivo y la finalidad administrativa de la Contabilidad y establece que el "debe" se escribe a la izquierda y el "haber" a la derecha, además de establecer en los libros columnas dobles para el registro del valor en moneda extranjera y nacional;

1671 - ANDREA ZAMBELLI, *"Il Ragionato o sia il trattato della scrittura universale, ove si hanno le vere regole per il maneggio di qualsivoglia libro doppio tanto mercantile, quanto economico, e tutelare"*, clasifica las cuentas en públicas y privadas, respectivamente, para cosas y personas, y aconseja la registraci3n de las mercaderías también por cantidades, y expone las formas de correcci3n de los errores de registro contable;

1738 - CARLO GIUSEPPE VERGANI, *"Istruzione della scrittura doppia economica"* en que se refiere a los procedimientos más importantes para la aplicaci3n de la partida doble en la administraci3n del patrimonio civil;

1751 - TOMMASO DOMENICO BREGLIA, "*L'idea dello scritturale, ovvero trattato della scrittura doppia baronale*", en la cual trata de la aplicación de la partida doble en la registraci3n contable de varios emprendimientos volcados hacia la actividad agraria;

1755 - PIETRO PAOLO SCALI, "*Trattato del modo di tenere la scrittura dei mercanti a partite doppie cioe ali italiana, e descrizione del bilancio della prime e della secondo ragione*", en que divide las cuentas en tres categorías: cuentas propias (propietario), de los valores materiales (cosas) y de los correspondientes (personas);

1774 - GIACOMO DELLA GATTA, "*Nuova prattica d'aritmética mercantile*", donde aborda t3picos como cambio y correspondencia comercial, trata del registro en partidas dobles y sugiere el uso de libro de "Entradas/Salidas";

1774 - RAFFAELLO SECCHIONI, public3 un trabajo intitulado "*Scrittura di possessioni per bilancio*", donde presenta muchas ejemplificaciones y poca parte te3rica sobre el asunto;

1787 - ANTONINO FERERIO FARGHISCOC, "*Trattato di scrittura mercantile e di scrittura economica*", donde emplea las cuentas "Balance de entrada" y "Balance de salida" en la registraci3n de abertura y cierre de la cuenta;

1790 - GIUSEPPE FORNI, "*Trattato te3rico pratico di scrittura doppia*", donde intenta explicar te3ricamente la registraci3n contable, aplicando la anotaci3n alg3brica en la demostraci3n de las relaciones entre las cuentas y demostrando matemáticamente su funcionamiento, normas pr3cticas de registro, apertura y cierre;

1803 – NICCOLÒ D'ANASTASIO, "*La Scrittura Doppia ridotta a Scienza*", donde busca demostrar el aspecto científico de la Contabilidad;

1818 - GIUSEPPE BORNACCINI "*Idee teoriche e pratiche di ragionateria e di doppia registrazione* ", donde se refiere, bajo la forma de di3logo, sobre aspectos generales de la Contabilidad y de la registraci3n por partida doble en especial;

1838 - LUDOVICO GIUSEPPE CRIPPA, "*La Scienza dei Conti*, presentando a "teoría de las cuentas de valor".

1840 – FRANCESCO VILLA, "*La Contabilità Applicatta alle amministrazioni Private e Plubbliche*". Fue el inicio de la fase científica de la Contabilidad.

1922 – FABIO BESTA, "*La Ragioneria*", trata de la ciencia y el arte en la contabilidad, y la importancia del "control de la riqueza.

-

Fuente: tabla, con base en Cerboni (1889), Bariola (1897), Melis (1950), Carvalho (1959), Sá (1997) y Masi (1997).

2.5.2 La contabilidad en Brasil

Brasil fue, inicialmente, muy influido por la escuela italiana. Lo que se sabe es que posiblemente pocos autores brasileños leyeron y meditaron sobre los autores italianos. Francisco D'Auria sería una de las excepciones.

Muchos autores consideran que probablemente la primera escuela especializada en la enseanza de la Contabilidad en Brasil fue la Escuela de Comercio Alvares Penteado, creada en 1902, cuyos profesores fueron Frederico Herrman Júnior y Francisco D'Auria. En 1946,

con la fundación de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la USP, surge el curso de Ciencias Contables y Actuariales y Brasil comienza a realizar investigaciones contables, con profesores que dedican tiempo integral a la enseñanza e investigación, con producción de tesis y trabajos académicos.

Historiadores e investigadores contables brasileños, en su mayoría, no se han preocupado por recuperar los hechos relacionados con la existencia de la contabilidad en Brasil en los primeros 300 años como colonia portuguesa. No obstante, desde la llegada de los portugueses a Brasil, también lo hizo la Contabilidad, aunque autores como Aveline¹¹¹ e D'Áuria¹¹² afirmen que esta era insignificante durante casi todo el periodo colonial.

Se sabe que las primeras reparticiones fiscales en Brasil surgieron a partir del establecimiento de la división administrativa de la colonia en capitanías, de acuerdo con la determinación de D. João III en 1532. Con base en sus investigaciones, Venosa¹¹³ descubrió que el primer contador en Brasil fue Gaspar Lamego. Rodrigues¹¹⁴ afirma que Lamego era Contador de la Casa real y vino como Contador General de Tierras de Brasil y de la Bahía de Todos los Santos, en el equipo del Gobernador General Tomé de Souza en 1549. No obstante, no se tiene referencia sobre la actividad contable de esa época. Citando a Tobías Ríos, D'Áuria¹¹⁵ afirma que el factor motivador de este acontecimiento se relaciona con el hecho de que las finanzas de Portugal eran un misterio en la época de las colonizaciones.

Los pocos registros descubiertos relativos a aquel periodo estaban relacionados con los coroneles y señores de plantaciones. Mauro¹¹⁶ presenta un Libro de Cuentas de la plantación Sergipe do Conde, donde se proporcionaron informes de la actividad durante el periodo 1622 – 1635, inclusive con la elaboración de un Balance Contable a fines de cada año. Entre la información importante extraída de esta contabilidad, se destaca el hecho de que los esclavos eran tratados contablemente como una aplicación del capital (activos)¹¹⁷. Otro detalle interesante de la contabilidad brasileña durante este periodo, se concentra en la práctica de la contabilización de los gastos con los esclavos (e.g. alimentación, medicación y educación moral) registrados como activos, en la cuenta "esclavos", en vez de tratarlas directamente como gastos del periodo, como se hace actualmente.

111 PRATES AVELINE, J. *Origem e evolução da contabilidade* (1947, p. 143)

112 D'ÁURIA, F. *Primeiros princípios de contabilidade pura* (1954, p.6)

113 VENOZA, José. *O primeiro Contador no Brasil*. (1951, p. 19)

114 ALMADA RODRIGUES, A. *A Contabilidade contemporânea e seus enfoques*. (1988, p. 3)

115 D'ÁURIA, F. 1954 p. 6

116 MAURO, F. 1973, p. 135-147

117 Según consta, los esclavos eran identificados contablemente en aquella época como "bienes semovientes", como actualmente lo hace la Contabilidad Agraria para los casos de animales como ganado, toros para reproducción, etc.

Como parte de los procedimientos adoptados, cabe decir que los esclavos eran marcados (denominado carimbo¹¹⁸) a fuego para registrar la marca de propiedad de estos¹¹⁹, tal vez una forma embrionaria de lo que actualmente se hace para controlar los activos fijos de las empresas, colocando una pequeña placa con un número de inventario. La marca recibida por el esclavo era también una señal de comprobación de su legalidad, ya que, de acuerdo con Carreira¹²⁰, *“la colocación del carimbo hacia lugar al cobro de una tasa”*.

Al estudiar la historia contable brasileña, durante el periodo de la Conspiración Minera, Sá¹²¹ descubrió documentos que demostraban su utilización durante el ciclo del oro en Minas Gerais. Con base en sus investigaciones, Sá¹²² concluyó que la metodología contable practicada en Minas Gerais, en el último cuarto del siglo XVIII, era de las más avanzadas para la época, principalmente en lo referido a la registración contable. Sá¹²³ afirma:

Los estados contables de las minas de Tejuco eran realizados, en el siglo XVIII, dentro de las más avanzadas técnicas para la época, inclusive, coherentes con doctrinas que florecerían mas tarde en Europa (como la de Degrange), pero que ya eran puestas en práctica en Minas (Diamantina).

La propiedad con que se movía la cuenta patrimonial de los esclavos y los procesos de cálculo de la explotación minera es material digno de cotejo con aquellos desarrollados en el Viejo Mundo (donde los procesos eran precarios aun, bastando para ello una ligera revisión de la Historia Francesa con Colbert y Foucquet , a cargo de las finanzas del país, y las revelaciones que aquel hacia sobre los estados contables), mostrando, en ese caso, la superioridad de la registración contable en nuestro país.

Sá (1980, p. 61) señala que tal era el celo por el registro contable, que el contador Manuel Roiz Abrantes al iniciar un libro Razón por partida doble de la Hacienda Real en Vila Rica, realiza un preámbulo sobre la legislación que instituía las partidas dobles, dando nociones sobre esta metodología y el funcionamiento de las cuentas. Con la llegada de la familia real portuguesa a Brasil, en 1808, el príncipe regente, D. João, instaló su gobierno provisorio en el país, creando un Erario o Tesoro Real y Público con las mismas prerrogativas, jurisdicción e inspección, autoridad, obligaciones e incumbencias especificadas en la Carta de Ley que estableció el Real Erario de Lisboa. Con este acto, fueron adoptadas las mismas normas contables que eran practicadas en Portugal, habiendo sido creado también

118 Señal a fuego que era colocado en los esclavos, con un instrumento de plata, en el acto de pago de los derechos de posesión.

119 CARREIRA, A., 1983, p. 137

120 CARREIRA, A., 1983, p. 138

121 LOPES DE SÁ, A. 1974, p. 8

122 LOPES DE SÁ, A. 1980, p. 17 e 64

123 LOPES DE SÁ, A. 1974, p. 8

el Consejo de Hacienda, medidas que contribuyeron mucho para la consolidación y difusión de la Contabilidad en Brasil.

Para tener una idea del grado de desarrollo de la Contabilidad brasileña, en 1860, existía una legislación que decretó la estandarización contable de los balances de las compañías y sociedades anónimas, civiles o mercantiles. Esta ley, sancionada por D. Pedro II, a pesar de ser incipiente e imperfecta para los días actuales, satisfacía perfectamente las necesidades de aquella época. Nótese que recién aproximadamente en el año 1900 (Paul Otlet), en 1908 (Gabriel Faure) y en 1913 (Congreso Internacional de Contabilidad en Bélgica) este asunto fue objeto de estudio, de acuerdo con Deveza¹²⁴.

Cabe destacar que, durante el régimen monárquico en Brasil, surgieron muchos contadores notables. Sebastião Ferreira Soares, puede ser considerado uno de estos ejemplos, de acuerdo con Pinheiro et Pinheiro¹²⁵. Sus ideas y publicaciones representaron *“la vanguardia de su tiempo, no solo por la anticipación del carácter científico de la Contabilidad, sino por la evidente preocupación por caracterizarla como una fuente de información para la toma de decisiones”*. Igualmente, el consagrado escritor, poeta, periodista y romancista Machado de Assis ejerció la profesión contable durante el periodo imperial brasileño. Luego de iniciar su carrera como funcionario público, alcanzó el cargo de Contador General del Tesoro Nacional, finalizando como Director General de Contabilidad en el Ministerio de Tráfico y Obras Publicas. Teniendo en cuenta su informe sobre la enseñanza comercial en la época del imperio, es posible, también, que el poeta Gonçalves Dias haya entablado relaciones con la clase contable.

No obstante la contabilidad haya alcanzado una enorme evolución en el área privada durante el periodo republicano, esta época no fue muy fructífera para la Contabilidad pública de Brasil.

A partir de 1840 hasta aproximadamente 1905, reinó el caos en esta área, de acuerdo con las palabras de Klein¹²⁶. En 1914, aun debían realizarse los Balances de ocho ejercicios financieros de la Republica. Esta diferencia de desempeño sucedía, en parte, porque los Guarda libros brasileños siempre se esforzaban por modernizar las viejas formas heredadas del Brasil colonial, adoptando, por consiguiente, la registración en partidas dobles, considerada por estos como una elevada manifestación del arte contable¹²⁷, mientras que en la esfera pública no ocurría lo mismo por parte de los gestores públicos.

124 DEVEZA, G. (1957, p. 37)

125 DA PAZ PINHEIRO, J. y PINHEIRO, A. 1998, p. 43

126 KLEIN, T. História da Contabilidade 1954, p. 130

127 D'ÁURIA, F., 1925, p. 11

Tabla 2 - Difusión de la literatura contable brasileña

Cronología de las principales bibliografías contables en Brasil, durante el período 1700 a 1928

1832 - MANOEL ALVES BRANCO - " <i>Regulamento de Contabilidade e Instruções para Escrituração por Partidas Dobradas do Tesouro da Corte</i> ";
1837 - ESTEVÃO RAPHAEL DE CARVALHO - " <i>A metafísica da Contabilidade comercial</i> ";
1852- SEBASTIÃO FERREIRA SOARES - " <i>Tratado de escrituração mercantil por partidas dobradas, aplicado às finanças do Brasil</i> " e " <i>Plano de reforma da Contabilidade do Tesouro Nacional</i> ";
1856 - MANOEL JOSÉ RODRIGUES VIEIRA - " <i>O Guarda-Livros brasileiro</i> ";
1858 - JOSÉ ANTONIO GOMES JUNIOR - " <i>Regras de escrituração mercantil</i> ";
1864 - MANOEL FONSECA DE MEDEIROS - " <i>Noções de escrituração mercantil</i> ";
1869 - JOÃO FRANCISCO DE ARAUJO LESSA - " <i>Manual teórico-prático do Guarda-Livros</i> ";
1871 - V. HENRIQUE S. CARVALHO - " <i>Manual mercantil ou Enciclopédia elementar do comércio brasileiro</i> ";
1878 - JERÔNIMO J. DE OLIVEIRA - " <i>Compêndio mercantil- Tratado prático de Direito e escrituração mercantil</i> ";
1879 - TEÓFILO B. DE SOUZA CARVALHO - " <i>Ciência das Finanças e Contabilidade</i> ";
1880 - ILDEFONSO DE SOUZA CUNHA - " <i>Guia teórico-prático de escrituração mercantil</i> ";
1885 - ADOLPHO A. GUEDES ALCOFORADO - " <i>Guia -prático de escrituração mercantil por partidas dobradas</i> ";
1885 - VERIDIANO DE CARVALHO - " <i>Manual mercantil</i> ";
1885- JOÃO BAPTISTA DA SILVA SOBRINHO - " <i>Escrituração mercantil- partidas dobradas com aplicação ao comércio de compra e venda, estabelecimento bancário, indústrias e agrícolas</i> ";
1885- VICENTE FERREIRA DA CUNHA AVELLAR - " <i>Tratado elementar de escrituração mercantil</i> ";
1893- HORÁCIO BERLINCK - " <i>Questões comerciais -(Contabilidade aplicada às empresas comerciais, industriais, agrícolas e financeiras)</i> ";
1894- JOAQUIM XAVIER CARNEIRO - " <i>Escrituração mercantil</i> ";
1896- FRANCISCO ALVES DA COSTA - " <i>Noções práticas de escrituração mercantil</i> ";
1896-JOSÉ ALVES DA COSTA - " <i>Noções práticas de escrituração mercantil</i> ";
1897-M. C. ROCHA- " <i>Vademecum do Guarda-Livros</i> ";
1897- ANTONIO TAVARES DA COSTA - " <i>Curso de escrituração mercantil</i> ";
1889- JOSÉ AUGUSTO DO AMARAL SOBRINHO - " <i>Direito e escrituração mercantil por partidas dobradas</i> ".
1928- FRANCISCO D'AURIA – " <i>Contabilidade pura</i> "

Fuente: adaptado, con base en Rodrigues (1989), Sá (1997) e iudicibus (2000)

El gran crecimiento del comercio en Rio de Janeiro, como así también el de la industria manufacturera en São Paulo, fueron factores de perfeccionamiento del proceso contable, así como contributivos para el surgimiento de la primera generación de grandes exponentes de la Contabilidad en Brasil, como Veridiano de Carvalho, Horacio Berlinck, Tavarres da Costa, Alberto de Faria, Xavier Carneiro, Carlos de Carvalho, João Lira, João Luiz dos Santos, Augusto Carlos Setúbal, João Ferreira de Moraes Júnior, Joaquim Teles, Ernesto Coelho Louzada, Cornélio Marcondes da Luz y muchos otros contadores ilustres¹²⁸. Además de la consolidación de la enseñanza técnica, divulgando nociones del conocimiento

128KLEIN, T. 1954, p. 130 - 131

contable, contribuyeron también con el engrandecimiento de la registraci3n contable en Brasil, la nueva legislaci3n comercial, en esa 3poca, y la reglamentaci3n de los derechos civiles. Espec3ficamente sobre el C3digo Comercial Brasile3o (1850), dado su car3cter avanzado en el campo te3rico practico, el mismo que aun se encuentra vigente en el pa3s.

Podemos citar despu3s de Francisco D'Auria, Hil3rio Franco, Antonio Lopes de S3, Sergio de Iud3cibus entre otros, que contribuyeron con el estudio de la contabilidad en Brasil a partir de la mitad del siglo XX.

3. MONITOREO DEL DESEMPE3O DE LA GESTI3N EMPRESARIAL

3.1 Desempe3o de la Gest3n

En cuanto a la comprensi3n de la gest3n, en relaci3n a la acci3n Catelli¹²⁹ explica que gestionar es hacer que las cosas sucedan. Con este mismo razonamiento, Nakagawa¹³⁰ afirma que "... "gesti3n" es la actividad de dirigir una empresa hacia el logro del resultado deseado (planeado) por esta, a pesar de las dificultades".

Seg3n Guerreiro¹³¹ se identifica un conjunto de 19 definiciones que caracterizan el modelo de gesti3n, agrup3ndolas y clasific3ndolas en cuatro grupos, a saber:

- ✓ Definiciones relativas al Planeamiento
- ✓ Definiciones relativas al Control
- ✓ Definiciones relativas a la Gest3n Econ3mica
- ✓ Definiciones relativas al Sistema de Informaci3n de la Gest3n Econ3mica

Lo que caracteriza a la amplitud del modelo decisorio es el hecho de que la toma de decisiones forma parte de todas las etapas del Proceso de Gest3n y, a partir de varios niveles, el resultado es una sumatoria de tales decisiones.

Debe recordarse que la empresa es un sistema abierto, din3mico, interconectado con el medio ambiente, tales influencias llevan a interpretaciones de amenazas y oportunidades y las decisiones, el momento en que estas son tomadas a partir de la informaci3n, sea esta tempestiva o no.

129 CATELLI, A. Anota33es de aula da Disciplina An3lise de Custos. P3s-Gradua33o em Controladoria e Contabilidade – FEA-USP, 1998.

130 NAKAGAWA, M. Estudo de Alguns Aspectos de Controladoria que Contribuem Para a Efic3cia Gerencial. Tese de Doutorado. FEA/USP, 1987.

131 GUERREIRO, R. Modelo Conceitual de Sistema de Informa33o de Gest3o Econ3mica: Uma Contribui33o 3 Teoria da Comunica33o. Tese de Doutorado. FEA/USP, S3o Paulo, 1989.

Los gestores son los conductores del denominado sistema empresa y los resultados van a depender de cómo gestionaran este sistema. Deben apegarse a la eficiencia y la eficacia, y, con frecuencia, buscar parámetros para equilibrar el manejo de las diversas variables de tal sistema empresa.

Con el surgimiento de la empresa se tienen sus creencias, valores y expectativas que los stakeholders, tales como socios, accionistas, propietarios, empleados, sociedad, proveedores, clientes poseen en relación al negocio. Una vez constituido el negocio, definen su misión y se establecen sus objetivos.

Se debe poseer y proporcionar una base de datos que, a partir del sistema contable, que es la base, se extrae la información para la toma de decisiones. La mayoría de las empresas disponen solamente de la base contable.

4. CONTROL Y DECISION

4.1 Control

En el proceso de planeamiento se establecen los parámetros para la estandarización y definir los propósitos del control como medida para asegurar que las actividades empresariales sean ejecutadas de acuerdo con los planes establecidos. El control es inherente al proceso de gestión dada la necesidad de los resultados, resultantes de la ejecución, que son evaluados en cuanto a su eficacia para alcanzar los objetivos.

De acuerdo con Jucius & Schelender¹³², "control es la función administrativa que restringe y regula varios factores, de modo que las obras y proyectos sean completados de la manera en que fueron planeados, organizados y dirigidos", significando la verificación que está siendo realizada "... hacer lo correcto, en el momento oportuno, en el lugar indicado y con los recursos adecuados".

Un control eficaz ayuda a identificar si los desvíos reales y señalados implican una nueva planificación o si solamente son necesarios ajustes para alcanzar los objetivos originariamente establecidos. Visto desde este ángulo, se configura como un proceso que, según Ackoff¹³³, se sistematiza en cuatro fases:

1. Prever los resultados de decisiones en la forma de medidas de desempeño;
2. Reunir información sobre el desempeño real;

132 JUCIUS, M. & SCHELENDER, W. Introdução a Administração. Editora Atlas, São Paulo, 1974.

133 ACKOFF, R. Towards a System of Systems Concepts. Management Science, Vol 17, Nº 11, July, 1971:661-671.

3. Comparar el desempeño real con el previsto;
4. Verificar cuando una decisión fue deficiente y corregir el procedimiento que produjo y sus consecuencias, cuando sea posible.

La actividad de control debe ser en tiempo integral, siendo ejercido, de acuerdo con Jucius & Schlender¹³⁴ (1974:128-131), antes, durante y después de la ejecución. De esta manera, de acuerdo con los autores, se tiene el Control Preliminar, el Control Concurrente y el Post Control.

La estructura organizacional de las empresas define varios niveles de cargos, en una delegación sucesiva de autoridad y la correspondiente expectativa de que todos busquen alcanzar los objetivos definidos por la organización.

Entonces, los gerentes, en los diversos niveles, poseen responsabilidades – que corresponden a la obligación de desempeñar eficiente y eficazmente sus funciones. De ahí resulta la necesidad de rendir cuentas por sus actos, presente en todas las etapas del proceso de gestión.

Esta rendición de cuentas de sus actos, por parte de los gerentes, es la *Accountability*, y significa la “responsabilidad del gerente de reportar las metas alcanzadas, relativas a la utilización eficaz y eficiente de los recursos de la empresa” (WOLK et alii, 1984:178)¹³⁵. Entonces, en un contexto de delegación de autoridad, objetivos establecidos y la necesidad de rendir cuentas de los actos (*Accountability*), un *control* eficaz contribuirá para que los objetivos sean alcanzados y los recursos utilizados de manera eficaz y eficiente.

5. EL PROCESO DECISORIO DE LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES

5.1 El proceso de toma de decisiones

Es inherente a la función del gerente verse involucrado en un ciclo de toma de decisiones sistematizadas en un proceso. El objetivo es caracterizar este proceso, razón por la cual se discutirá la comprensión del concepto de decisión y de las etapas involucradas.

134 JUCIUS, M. & SCHELENDER, W. Introdução a Administração. Editora Atlas, São Paulo, 1974.

135 WOLK, H., FRANCIS, J., TEARNEY, M. Accounting Theory – A Conceptual and Institutional Approach. Kente Publishing Company, Boston, Massachusetts, 1984.

5.2 Concepto de decisión

Las decisiones se presentan frente a la necesidad de optar por caminos alternativos. Generalmente, las decisiones se vinculan solamente a la solución de problemas, no obstante, se entiende que este enfoque es extremadamente restrictivo.

Un problema existe cuando su no resolución implica un quiebre de continuidad en el funcionamiento de un determinado sistema, incurriendo en perjuicios, frente a los resultados esperados. La oportunidad puede ser entendida como una situación que si es aprovechada, hace con que se obtengan ganancias, esto es, se produce un apalancamiento del posicionamiento en cuanto a los beneficios logrados.

De acuerdo con Kepner & Tregoe¹³⁶, "... un problema es siempre un desvío de alguna norma o estándar deseado de desempeño". Una oportunidad es identificada, de acuerdo con Shillinglaw¹³⁷, como "... un desvío existente entre un resultado esperado y un resultado mejor".

Se entiende que es adecuada la utilización del término *necesidad de decisión*, comprendiendo tanto a los problemas como a las oportunidades y que, para su solución, serán formuladas alternativas de acción.

Del universo de autores que escribieron acerca del tema, se buscó los siguientes alcances de lo que es una "decisión":

- Para Bross¹³⁸ el acto "... de seleccionar una acción entre un número de cursos alternativos de acción es... decisión".
- Kepner & Tregoe¹³⁹ señalan que una decisión "... es siempre una elección entre varias formas de realizar determinada cosa o de alcanzar un determinado fin".
- Según Bass¹⁴⁰, "Las decisiones son acciones orientadas. Estas son juicios que afectan directamente un curso de acción. No obstante, el proceso de decisión involucra pensamiento y acción, culminando en un acto de elección".

Pertinente a este estudio, la alternativa de acción a ser seleccionada, de manera general, se refiere a eventos relativos a los recursos escasos que por poseer fines alternativos de uso se caracterizan como problemas económicos.

136 KEPNER, C. & TREGOE, B. O Administrador Racional. Editora Atlas, São Paulo, 1971.

137 SHILLINGLAW, G. Cost Accounting – Analysis and Control. Richard D. Irwin, Homewood, Illinois, 1972.

138 BROSS, I. Design for Decision. The Macmillan Company, New York, 1953.

139 KEPNER, C. & TREGOE, B. O Administrador Racional. Editora Atlas, São Paulo, 1971.

140 BASS, B. Organizational Decision Making. Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois. 1983.

5.3 Elementos de la decisión

Tersine¹⁴¹ identifica por lo menos seis elementos comunes a todas las decisiones:

1. El tomador de decisiones: se refiere al individuo o grupo que elige entre las estrategias disponibles;
2. Objetivos: son metas a ser alcanzadas por sus acciones;
3. Sistema de valores o preferencia: se refiere al criterio que el tomador de decisiones utiliza para efectuar la elección. Incluirá, entre otras, la optimización del resultado.
4. Estrategias del tomador de decisiones: son los diferentes cursos alternativos de acción, de los cuales el decisor puede elegir uno. Las estrategias se basan en los recursos bajo el control del tomador de decisiones.
5. Estados de la naturaleza: son los factores que no se encuentran bajo el control del tomador de decisiones. Son los aspectos ambientales de la toma de decisiones que afectan la elección de la estrategia.
6. El resultado: representa el resultado de las estrategias determinadas y de los estados de la naturaleza considerados. Cuando el resultado se expresa en términos numéricos se denomina "payoff".

Es fundamental para la aparición de una decisión sobre un evento que existan por lo menos dos alternativas de acción. En una situación extrema, de cierta forma, cuando las alternativas son "hacer" y "no hacer", la opción por "no hacer" incurre en consecuencias apropiadas.

Toda decisión involucra un conjunto de expectativas en cuanto al ambiente futuro, en el cual será implementada la alternativa de acción elegida. Estas expectativas son, en realidad, condiciones que no se encuentran directamente bajo el control del decisor y son independientes de las estrategias formuladas.

Cinco son los estados ambientales o estados de la naturaleza en que una decisión puede ser tomada: certidumbre, incertidumbre, riesgo, complejidad y conflicto.

- en condiciones de *certidumbre* solamente es posible un estado de la naturaleza;
- en condiciones de *incertidumbre*, los posibles estados de la naturaleza son totalmente aleatorios en cuanto a su ocurrencia;

141 TERSINE, R. Organization Decision – A Synthesis, in Accounting for Managerial Decision Making. Editado por De Coster, Don T. et alii. Melville Publishing Company, Los Angeles, California. 1974.

- en condiciones de *riesgo*, son conocidas las probabilidades de ocurrencia de dos posibles estados de la naturaleza considerados;
- en condiciones de *complejidad*, los posibles estados de la naturaleza son heterogéneos, abstractos e interconectados;
- En condiciones de *conflicto*, los posibles estados de la naturaleza se caracterizan por el choque de intereses de las partes involucradas en la decisión. En esta situación, los conflictos se originan por decisiones tomadas por una parte que afecta los resultados de la otra, o cuando los sistemas de valores utilizados en el proceso decisorio son diferentes.

5.4 Variables ambientales y de decisión

Toda y cualquier decisión se toma en un contexto influido por un conjunto de variables, bajo las cuales las alternativas son formuladas, denominadas ambientales y de decisión.

Las **variables ambientales** no se encuentran bajo el dominio del administrador, no obstante, influyen las estrategias formuladas. Como por ejemplo: las tasas de oportunidad de captación y aplicación, los precios en el mercado de los insumos adquiridos, los cambios en las tecnologías empleadas en los procesos, entre otros.

Las **variables de decisión** se dividen, en cuanto a su control, en dos grupos: a) las que se encuentran bajo control, y b) las que no se encuentran bajo control, pero que el administrador tiene influencia y responsabilidad sobre las consecuencias para la empresa.

Como ejemplo de variables de decisión que no se encuentran bajo control del gerente podemos citar las cantidades vendidas, pues si dentro de determinado intervalo se tiene dominio sobre la variable precio, por otro lado, las características del mercado tienen reglas económicas en cuanto a las cantidades demandadas¹⁴². Ejemplos de variables de decisión controladas por el administrador, en un evento de ventas, se tienen los plazos concedidos de financiamiento, los descuentos para transacciones al contado, las políticas de bonificación por fidelidad, entre otras.

5.5 Las etapas del proceso de toma de decisiones

Se observa que las empresas son subsistemas de un amplio sistema, cuyo hábitat es el mundo real. Las necesidades de decisión son sobre eventos, cuyos estímulos para su

¹⁴² Para LEFTWICH (1972:36-51), los cambios en las cantidades procuradas ante las alteraciones de precios, pueden ser medidas por un indicador de sensibilidad denominado elasticidad-precio de búsqueda. La magnitud de la elasticidad involucra tres categorías: 1) *Elástica*, cuando $E_p > 1$, 2) *Unitaria*, cuando $E_p = 1$ e 3) *Inelástica*, cuando $E_p < 1$.

ocurrencia se originan en este mundo. La visión sobre un mismo evento puede ser enfocada de muchas maneras, lo que puede llevar al caos.

La Teoría de la Decisión introduce una sistematización en la solución de las necesidades de decisión al proporcionar un cuerpo de principios que permiten la estructuración de un proceso: el proceso de toma de decisiones.

Bross¹⁴³ señala que "... la decisión en si debe ser considerada como parte de un proceso más amplio que se lleva a cabo durante un periodo de tiempo".

La idea de proceso implica una secuencia de pasos que conducen hacia un resultado particular. En general, los principales pasos del proceso de toma de decisiones, de acuerdo con Simon¹⁴⁴, se encuentran directamente relacionados con las etapas de la solución de problemas, que fueron descritas por primera vez por John Dewey¹⁴⁵.

- ✓ ¿Cuál es el problema?
- ✓ ¿Cuáles son las alternativas?
- ✓ ¿Cuál es la mejor alternativa?

Continuando, el autor estructura el proceso de toma de decisiones comprendiendo las siguientes etapas:

- ✓ **Inteligencia:** que comprende el descubrimiento y reconocimiento de situaciones cuando se hace necesaria una toma de decisión,
- ✓ **Diseño:** la concepción, desarrollo y análisis de los posibles cursos de acción,
- ✓ **Elección:** seleccionar un particular curso de acción, valiéndose de un criterio preestablecido, entre otras acciones disponibles.

Finalmente, el autor identifica que las decisiones tomadas por los administradores se distinguen por ser totalmente opuestas. Se clasifican en dos tipos:

- ✓ **decisiones programadas:** que son repetitivas y manejadas de acuerdo con métodos y técnicas tradicionales;
- ✓ **Decisiones no programadas:** en la que el enfoque principal son las nuevas situaciones, sin permitir procedimientos estándares (para la obtención de la decisión) y que para su solución debe ser considerado el proceso como un todo.

Independientemente del tipo de decisión con que se enfrente, tomar la decisión es parte integrante de las funciones de los administradores de cualquier organización, en tanto que

143 BROSS, I. Design for Decision. The Macmillan Company, New York, 1953.

144 SIMON, H. A. The New Science of Management Decision. New York, Harper & Brothers Publishers, New York, 1960.

145 El autor hace mención a la obra de DEWEY: How We Think(1910).

para Simon, "... tratar a la toma de decisiones como sinónimo de administrar,... no se refiere meramente al acto final de elegir entre alternativas, sino de todo el proceso".

En este contexto, Guerreiro¹⁴⁶ diserta:

... que el proceso de toma de decisiones, a nivel empresarial, posee una perfecta correspondencia con el ciclo administrativo del planeamiento, ejecución y control. De esta manera, las diversas etapas analíticas del proceso de toma de decisiones pueden ser identificadas con cada una de las fases del ciclo administrativo:

Planeamiento

- Caracterización de la necesidad de decisión o definición del problema.
- Formulación del objetivo y de las alternativas de acción.
- Obtención de información relevante, necesarias para las alternativas de solución.
- Evaluación y clasificación de las alternativas en términos de contribución para el logro del objetivo.
- elegir la mejor alternativa de acción.

Ejecución

- Implementación de la alternativa elegida (acción).

Control

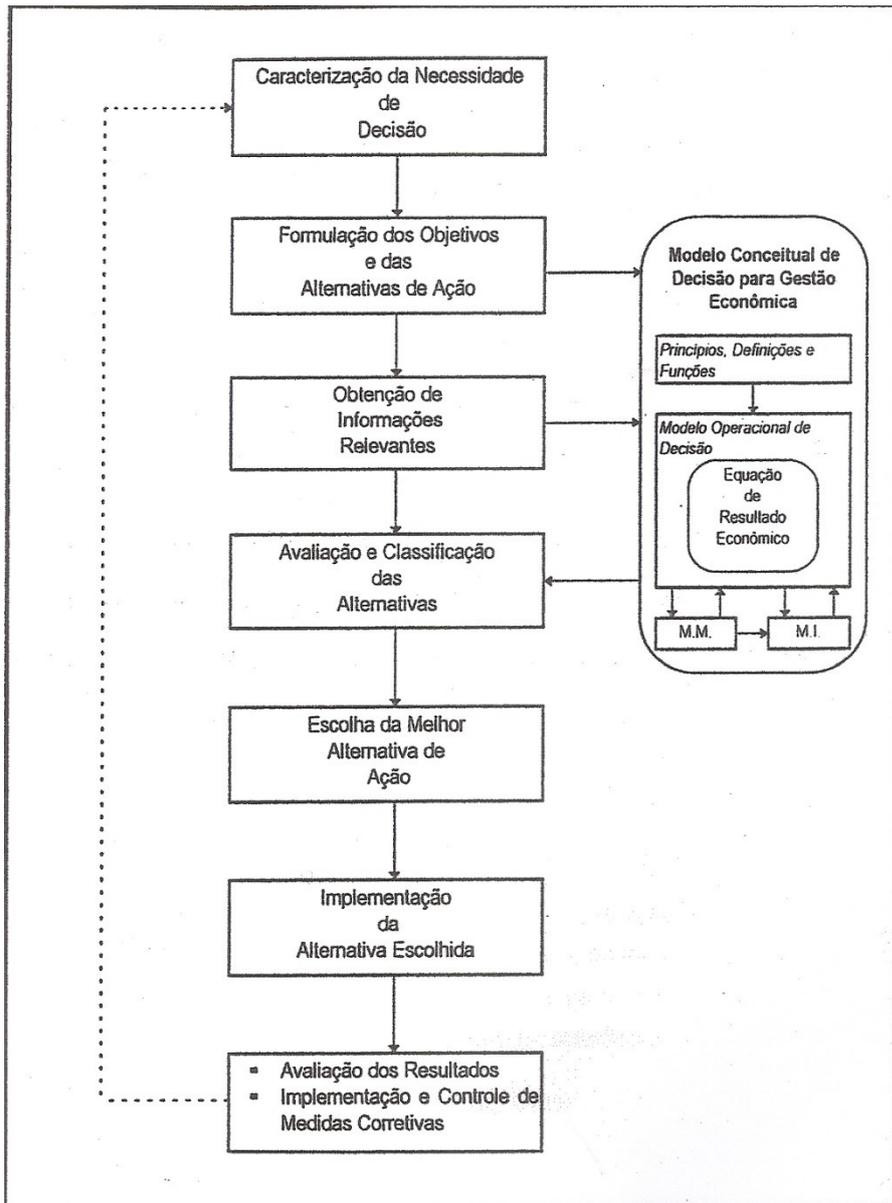
- Evaluación de los resultados.
- Implementación de medidas correctivas.

La Figura 1, a continuación, elaborada en base a las explicaciones de Guerreiro¹⁴⁷, ilustra este proceso.

146 GUERREIRO, R. Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica: Uma Contribuição à Teoria da Comunicação. Tese de Doutorado. FEA/USP, São Paulo, 1989.

147 GUERREIRO, R. Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica: Uma Contribuição à Teoria da Comunicação. Tese de Doutorado. FEA/USP, São Paulo, 1989.

Ilustración 1 - Proceso de toma de decisiones



Fuente: con base en GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica: Uma Contribuição à Teoria da Comunicação**. Tesis de Doctorado. FEA/USP, São Paulo, 1989.

El desarrollo y la conducción del proceso de decisión ocupan un tiempo considerable, consumo de energía y recursos. Es un proceso interdependiente y complejo, en el cual, cada etapa encierra un subproceso con un conjunto propio de necesidades de decisión.

Los objetos de las decisiones, sobre los cuales se desarrolla todo un proceso, son los eventos económicos. Es sobre estos que la gestión económica centrará su atención. Son los inductores de un estado dinámico en la empresa y el origen de la generación y formación del resultado económico.

Como se pudo observar en la Figura 1, el proceso de toma de decisiones, las etapas de este proceso son:

- **Caracterización de la necesidad de decisión:** esta es una etapa crucial pues la necesidad de decisión debe ser plenamente comprendida y caracterizada. Una decisión solo es posible si las causas de la necesidad de decisión son identificadas. A partir de las causas, o sea, debido a que esto sucede, las alternativas de acción podrán ser formuladas. Por ejemplo, si en el trayecto para ir al trabajo el automóvil deja de funcionar, es necesario comprender si la necesidad de decisión a ser tomada es arreglar el automóvil o llegar al local de trabajo.

- **Formulación del objetivo y de las alternativas de acción:** en esta etapa se definen lo que queremos alcanzar, de manera que podamos medirlo objetivamente. Las organizaciones empresariales poseen fines de lucro, en vista de su necesidad de supervivencia, Kepner & Tregoe¹⁴⁸ afirman que un **objetivo** "... es un estándar que puede ser utilizado por el administrador como referencia para evaluar los hechos disponibles, en relación a cualquier alternativa", y que, de esta manera, estos constituyen "... líneas de orientación, en la utilización de recursos y en la obtención de resultados y retornos ventajosos".

En esta etapa, como así también en la de creatividad, en la cual las **alternativas** viables de acción serán delineadas en vista de la necesidad de decisión, se preocupa con los procesos físicos/operativos pasibles de ser implementados, pues estos serán mutuamente excluyentes. Su formulación resulta de las variables de decisión, las cuales se tiene control.

- **Obtención de información relevante:** toda la información relevante necesaria para la solución de las alternativas de acción son investigadas. En el ejemplo del automóvil descompuesto, si nuestra necesidad de solución es llegar al trabajo, las alternativas son: a) ir a pie; b) ir en autobús; c) ir en taxi; y d) arreglar el automóvil; la información relevante sería: 1) tiempo disponible, 2) líneas de autobús próximas y horarios compatibles, 3) disponibilidad de taxis y precio del recorrido en función al horario (pico) y 4) ¿sería posible remolcar el automóvil? ¿tengo la tarjeta del seguro del automóvil? ¿compensa pagar un precio alto por un

148 KEPNER, C. & TREGOE, B. O Administrador Racional. Editora Atlas, São Paulo, 1971.

servicio de urgencia? De manera general, esta información involucra las variables ambientales, de las cuales no se tiene control e influyen en la formulación de las estrategias.

- **Evaluación y clasificación de las alternativas:** las alternativas de acción serán evaluadas luego de haber sido presentados los resultados y/o calculados los payoffs. En el caso del flujo de funciones conceptuales de decisión, aplicado a eventos económicos, bajo la óptica de la gestión económica aquí propuesto, los resultados económicos serán evaluados y clasificados en relación a sus contribuciones para alcanzar los objetivos.

- **Elección de la mejor alternativa de acción:** con base en la clasificación en función a la contribución para el logro de los objetivos, será elegida aquella alternativa considerada mejor. En las organizaciones empresariales será elegida aquella alternativa que contribuya para optimizar el resultado económico global.

- **Implementación de la alternativa elegida:** esta etapa es donde ocurre la acción y el momento en que lo que se ha decidido será ejecutado.

- **Evaluación de los resultados:** toda decisión involucra objetivos a ser alcanzados para la resolución de una necesidad de decisión y también un estándar de comparación. Es de la comparación de lo efectivamente realizado con este estándar que la verificación de medidas correctivas (y si es necesario, implementadas) ocurrirán.

5.6 Consideraciones sobre los estados ambientales en la formulación de las alternativas

Martins & Assaf¹⁴⁹ afirman que “siempre que la incertidumbre se asocie a la verificación de determinado evento, para cuantificar a través de la atribución de probabilidad a los diversos resultados previstos, se dice que la decisión es tomada bajo una situación de riesgo”.

En las etapas de *formulación de las alternativas de acción y obtención de información relevante* sobre los estados de la naturaleza y, *siempre que las condiciones ambientales lo justifiquen*, la atribución de probabilidades a los diversos resultados previstos, debe ser realizada. Así, de acuerdo con los autores, “de esta manera, el riesgo se refiere básicamente a la capacidad de medir el estado de incertidumbre por intermedio del conocimiento de las probabilidades asociadas a la ocurrencia de determinados resultados y valores”.

Volviendo al contexto determinístico, las alternativas podrán variar dentro de un determinado intervalo. Como por ejemplo, un evento de inversión en publicidad, de la cual se

149 MARTINS, E. & ASSAF NETO, A. Administração Financeira. Atlas, São Paulo, 1986.

esperan los siguientes efectos sobre las ventas: +10%, +20%, +30% e indicados en la matriz a continuación:

Inversión en publicidad			
Efecto esperado sobre las ventas	++10%	++20%	++30%
Resultado Económico	RE1	RE2	RE3

En una situación como esta, se esperan tres niveles diferentes de resultados (determinísticos). Se utiliza, en este caso, el modelo de decisión para la evaluación de la alternativa basada en ciertos límites (en la matriz precedente: +10%, +20%, +30% de aumentos esperados en las ventas). Como consecuencia se obtienen tres niveles de resultados económicos, considerando los aumentos en las ventas esperadas en los intervalos establecidos en competencia del valor invertido en publicidad.

6. PROCESAMIENTO DE DATOS E INFORMACION PARA LA GESTIÓN EMPRESARIAL

Se destaca la importancia de establecer un sistema de información para administrar la empresa, sistema que se altera a medida que las variables que forman parte dejan de ser importantes y son excluidas o cuando existe la necesidad de incluir otras variables, para garantizar la gestión y alcanzar los objetivos establecidos.

Según Cruz¹⁵⁰ un sistema de información trata de:

- ✓ Definiciones necesarias para el desarrollo del sistema de información de la empresa,
- ✓ Su diseño tiene inicio en los sistemas de decisión y medición para identificar las necesidades de información, periodicidad, forma de acumulación, grado de confiabilidad y conceptos de medición,
- ✓ Se utilizan conceptos que darán forma al sistema de información con base en las definiciones del modelo de gestión, con integración conceptual necesaria para la eficacia del sistema de información.

150 CRUZ, R. Uma Contribuição à Definição de Um Modelo Conceitual Para A Gestão Econômica. Dissertação de Mestrado. FEA/USP, São Paulo, 1991

Se debe distinguir entre dato e información; los dos términos son confundidos. La información se obtiene a partir de los datos que se encuentran disponibles, o sea, la información tiene como limitación los datos.

Aquino & Santana¹⁵¹ mencionan que "... de modo resumido, se asume que dato es algo bruto, sin valor o de difícil utilización. La información se presenta como algo útil, relacionado con un interés específico...".

Para Glautier & Underdown¹⁵² afirman que "dato, en sí, es simplemente una colección de hechos, representada con símbolos y caracteres, que son incapaces de influir sobre las decisiones hasta que se transformen en información".

El abordaje realizado por Nash & Roberts¹⁵³ es más amplio en la cuestión de la diferenciación entre información y dato, considerándose la base de datos y su utilización:

Es necesario distinguir cuidadosamente entre información y dato; estos dos términos son frecuentemente confundidos, pero estos poseen significados diferentes. Los datos son potencialmente útiles, pero no poseen valor inmediato. La información, por otro lado, es un subconjunto de datos que es útil para algunos propósitos inmediatos. La información es extraída de datos disponibles para satisfacer necesidades presentes.

Acerca de la importancia de los datos, si fueren útiles, son lo mismo que las materias primas, si se saben procesar se obtienen óptimos resultados en función de los objetivos definidos que es la información que se requiere o necesita. El sistema empresa dispone de muchos datos y hay que atenerse a lo que se necesita para tomar decisiones que, a partir de ellas, impactarán en los resultados presentes y futuros, que también se denomina sistema de información.

Según Nash & Roberts¹⁵⁴, las múltiples facetas de un sistema de información, dificultan una definición simple y entienden como posible la siguiente:

Un sistema de información es una combinación de personas, instalaciones, tecnología, medios, procedimientos y controles mediante los cuales se pretende mantener los canales esenciales de comunicación, procesar ciertas rutinas típicas de transacciones, alertar a la administración y otros sobre la importancia de los eventos internos y externos, y proporcionar una base para la toma de decisiones inteligentes.

151 AQUINO, W. de & SANTANA, A. de. Evidenciação. Caderno de Estudos

152 GLAUTIER, M.W.E. & UNDERDOWN, B. Accounting Theory and Practice. Pitman, London, 1986.

153 NASH, J.; ROBERTS, M. Accounting Information Systems. Macmillan Publishing Company, New York, 1984 Sistema de Informação para tomada de decisão

154 NASH, J.; ROBERTS, M. Accounting Information Systems. Macmillan Publishing Company, New York, 1984 Sistema de Informação para tomada de decisão

Para Davis & Olson¹⁵⁵ (1985:5-6), luego de analizar la diversidad de términos existentes, optan por utilizar sistemas de información gerencial y lo definen, generalmente, como:

... un sistema integrado maquina-usuario proporcionando información para apoyar las operaciones, las funciones administrativas, el análisis y toma de decisiones en la organización. El sistema utiliza computadores – hardware y software – manuales de procedimientos, modelos para análisis, planeamiento, control y toma de decisiones y base de datos...

Es notable lo que tienen en común las definiciones sobre datos, información y sistema de información y la relación con el proceso de gestión y, consecuentemente, con el proceso de toma de decisiones.

El instrumento, el sistema de información, estará presente en todo el proceso de gestión, comprendiendo las fases de planeamiento, ejecución y control, incluyéndose también el proceso de toma de decisiones para que, según Fernández¹⁵⁶ (1989:56-57) pueda ser eficaz.

... debe poseer las siguientes características básicas:

- ✓ Estar compuesto por un conjunto de subsistemas que reciban datos de las operaciones de la empresa,
- ✓ Obtener también datos externos sobre el medio ambiente de la empresa,
- ✓ Dar soporte al proceso de gestión a través de la integración con el proceso de planeamiento y control,
- ✓ Tratar la naturaleza de los datos pasados como así también los datos futuros,
- ✓ Incorporar los conceptos de las teorías de la información, decisión y medición,
- ✓ Ser soportado por un sistema de procesamiento, sea manual, mecánico o electrónico. El sistema de información no debe ser confundido con el sistema de procesamiento electrónico de datos, este es solamente un medio para viabilizar el sistema de información.

A medida que se comunique alguna cosa y que provoque una alteración en el receptor, esto lleva a tomar una decisión.

Un sistema de información tiene como propósito, cuando procesa y comunica información, permitir a los administradores la toma de decisiones y la determinación de la ejecución de una acción o una operación, como consecuencia lógica del proceso decisorio.

155 DAVIS, G. & OLSON, M. MANAGEMENT INFORMATION SYSTEM: Conceptual Foundations, Structure, and Development. McGraw-Hill Book Company, New York, 1985.

156 FERNANDEZ, J. Estudo de um modelo integrado de informações econômico financeiras e sua integração com o processo decisório. Dissertação de mestrado. FEA/USP, São Paulo, 1989.

7. SISTEMA DE INFORMACION PARA LA TOMA DE DECISIONES

7.1 La Importancia de la Tecnología de la Información para la Gestión de los Negocios

Vivimos desde hace algún tiempo en la denominada Sociedad de la Información o, actualmente, la Sociedad del Conocimiento.

En esta sociedad actual, la información pasa a ser un bien de valor creciente. La mayor diferencia en relación a la sociedad industrial es que gran parte de los productos y servicios pasan a ser intangibles y perecibles. Inclusive cuando se logra "almacenar" la información – por ejemplo, grabando gran parte de esta, tiende a perder su validez, pues, por mas bien guardada que esté, el noticiero de las 10 horas será irremediablemente superado por el de las 20 horas. No es necesario aclarar los que este sentimiento de "todo es perecible" nos causa, por un lado, cierta ansiedad y, por el otro, nos hace creer que todo lo que ocurrió ayer fue innecesario e irrelevante. Por ejemplo, el declive por el que pasan casi todos los periódicos impresos, en todo el mundo. Iconos de la prensa están, poco a poco, perdiendo su fuerza: el propio New York Times, posiblemente uno de los periódicos más prestigiosos del mundo, ha enfrentado enormes dificultades.

La Sociedad de la Información trae a las empresas en general profundas implicaciones en la forma de operar y de competir. Cada vez más, las organizaciones, sean estas públicas o privadas, dependen de la información para alcanzar completamente sus objetivos. Los sistemas de información ganan una importancia creciente en prácticamente todas las actividades económicas: no solamente las empresas, sino también en el gobierno. Este nuevo orden de las cosas también produce impactos también sobre las personas.

En el mundo de los negocios, la información asume una dimensión estratégica, o sea, se encuentra íntimamente relacionada con la propia vida de estas organizaciones. ¿Por qué la información viene alcanzando tal importancia? Simple: porque la diferencia entre la buena y la mala gestión, cualquiera sea la rama de actividad, se encuentra en la calidad de las decisiones tomadas. La información es la principal materia prima para todo y cualquier proceso decisorio: toda decisión, por más simple que sea, siempre involucra información.

8. COMPETITIVIDAD

La "competitividad" es la "capacidad de competir". Abandonando el razonamiento tautológico se define competitividad como la capacidad que determinada organización posee para perpetuar su actuación de forma autosustentable.

La competitividad tiene que ver con la continuidad de los negocios... y esto implica deshacerse de las trampas impuestas por los competidores, sobrevivir a los golpes de la economía, esquivar los impactos producidos por nuevas tecnologías, adaptarse a los cambios en los deseos del consumidor, ofrecer productos y servicios atractivos para el cliente. Todo esto como requisito de autosustentabilidad, o sea, las propias operaciones deben ser una fuente primaria de recursos para la continua reinversión en los negocios.

Uno de los más importantes estudiosos de la competitividad es el profesor Michael Porter que, en su clásico trabajo "Ventaja Competitiva – Creando y manteniendo un desempeño superior"¹⁵⁷, identifica tres posibles enfoques de negocios para asegurar la competitividad:

Diferenciación: los esfuerzos se concentran con la finalidad de ofrecer un producto/servicio que posea características especiales, que aumentan la percepción de valor a los ojos del cliente, justificando, de esta manera, un precio más elevado que el practicado por la competencia.

Liderazgo en costo: el cliente da preferencia a aquel producto/servicio porque cuesta menos y tiene una calidad similar a los de la competencia o, como mínimo, posee una calidad aceptable frente a un precio más reducido. Típicamente, se encuadran en esta categoría los denominados "productos genéricos" en los supermercados.

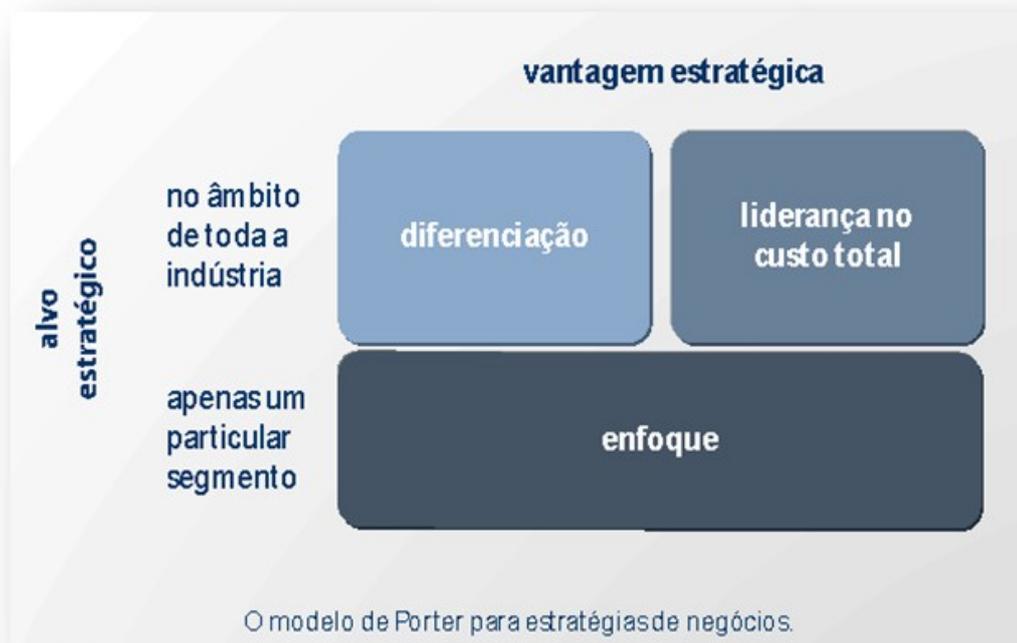
Enfoque: también conocido como nichos, consiste en ofrecer productos y servicios enfocados en un segmento específico del mercado, focalizados en necesidades que no son plenamente satisfechas por los productos y servicios "masivos"- estandarizados – ofrecidos por la competencia. Otra forma de enfoque es el geográfico: la organización logra atender determinados mercados, algunos distantes, ampliando su potencial.

En la ilustración presentada a continuación, los dos primeros enfoques se refieren a la rama del negocio como un todo. Así, la diferenciación significa ofrecer algo que sea

157 PORTER, M. Vantagem Competitiva – Criando e Sustentando um Desempenho Superior. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1989.

percibido por el cliente como mejor de lo que ofrece la competencia en general, mientras que el liderazgo en costo implica ofrecer productos similares con precios más atractivos para el consumidor, también considerando al mercado como un todo. El tercer abordaje, el enfoque, hace referencia a un segmento en particular, o sea, en prestar una especial atención a un grupo de consumidores, asegurando, de esta manera, la viabilidad de los negocios.

Ilustración 2 – Enfoques de negocios para asegurar la competitividad



Fuente: Ventaja Competitiva – Creando y manteniendo un desempeño superior

Michael Porter propone un modelo de análisis que es una de las grandes contribuciones para la comprensión de las estrategias de negocios.

El modelo, presentado a continuación, explica que el **posicionamiento estratégico** de una organización puede ser entendido como sinónimo de su competitividad – resulta de la combinación de cinco fuerzas competitivas.

Competidores: se refiere a la rivalidad existente entre la organización en cuestión y las demás empresas que actúan en el sector, variando de acuerdo con la competencia – más o menos predatoria. Cualquier distanciamiento que se obtenga en relación a los competidores –

sea por diferenciación de productos y servicios, por liderazgo en costo o por enfoque – representa una mejora en el posicionamiento competitivo.

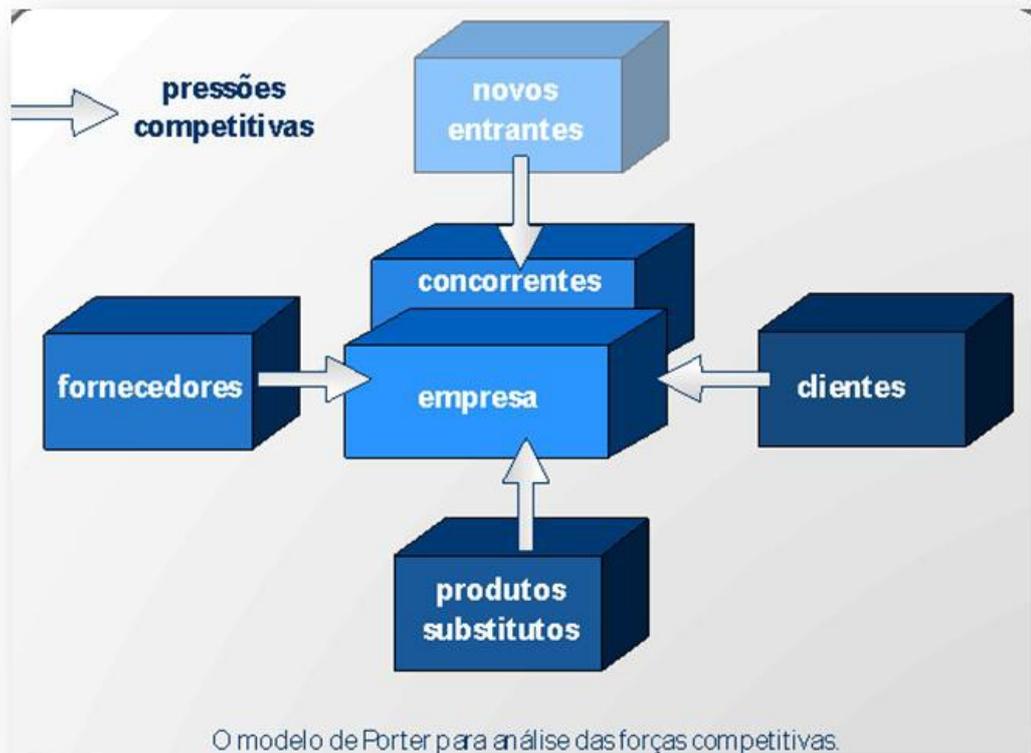
Amenaza de nuevos competidores: hace referencia a la posibilidad de que nuevas empresas se interesen por ingresar al sector. La creación de barreras que dificulten la entrada de nuevos competidores – por ejemplo, mediante el desarrollo de tecnologías no disponibles para terceros, o debido a la necesidad de un elevado aporte de capital – lleva al fortalecimiento de la posición competitiva.

Proveedores: se relaciona con el poder de presión de aquellos que anteceden a la empresa en el flujo de la cadena productiva. Por ejemplo, cuando existe un único o pocos proveedores de insumos esenciales, o cuando un proveedor detenta alguna tecnología exclusiva o inclusive una patente, o hasta un contrato de representación que le confiere exclusividad en la provisión de determinado ítem, la empresa tiende a fragilizarse, pues carece de opciones. En sentido inverso, cuando la empresa logra crear lazos de dependencia con los proveedores – esto es, cuando estos se inclinan a dar preferencia a aquella organización en detrimento de otros posibles clientes a los cuales podrían vender – sea por su porte, por las facilidades que esta ofrece o por cualquier otro motivo – esta fortalece su posición competitiva.

Compradores/clientes: así como los proveedores, los compradores/clientes pueden poseer un mayor o menor poder de presión. Por ejemplo, si existen pocos compradores para aquello que la empresa analizada produce, esta posee una posición competitiva más frágil. En otro extremo, la creación de lazos de dependencia con los compradores/clientes – esto es, la introducción de facilidades exclusivas y otros mecanismos, para que estos prefieran adquirir productos/servicios de aquella empresa en detrimento de otros posibles proveedores – también fortalece la posición competitiva.

Productos sustitutos: conforme la organización produce bienes y servicios, más o menos fácilmente sustituibles, se altera la amenaza de sustitutos. El uso de tecnología es, al mismo tiempo, un arma para evitar los productos sustitutos, así como también representa un instrumento para generar productos sustitutos de aquellos ofrecidos por la competencia.

Ilustración 3 - Cinco fuerzas competitivas de Porter



Fuente: Ventaja Competitiva – Creando y manteniendo un desempeño superior

Beneficios

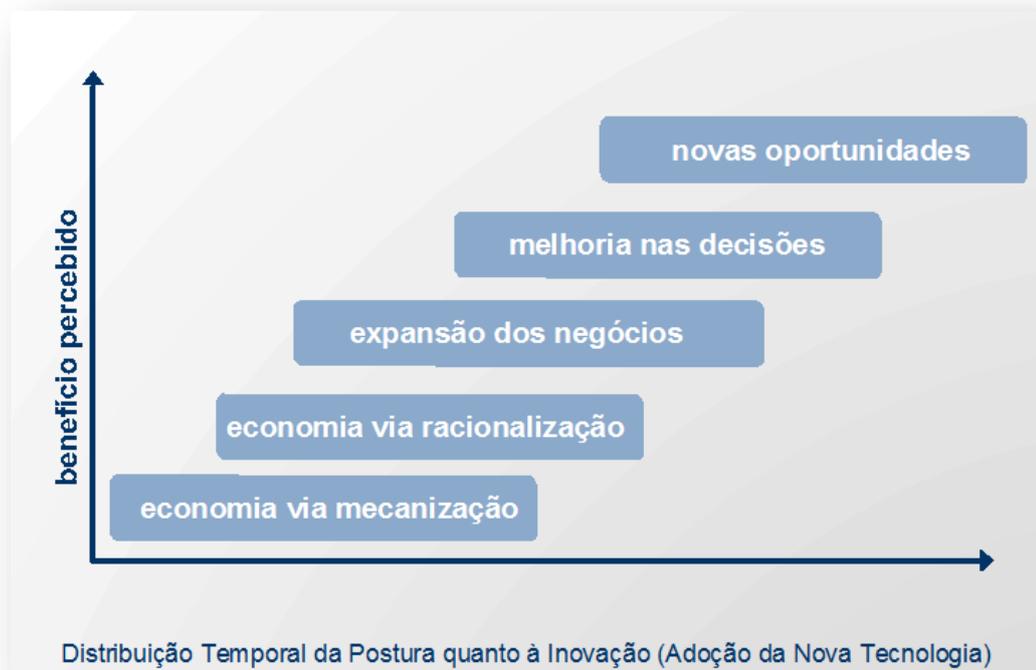
De cierto modo existe consenso de que, con más información o con información más precisa, se logran mejoras en el proceso decisorio. No se cuestiona el hecho de que las decisiones más informadas sean un gran beneficio para cualquier negocio. En realidad, hasta la fecha, no se desarrolló, de hecho, ningún método confiable para expresar, en número, los eventuales beneficios de las mejoras en el proceso decisorio.

Se sabe que, básicamente, cualquier proyecto de TI aplicado al negocio puede ser encuadrado en una de las cinco categorías a continuación:

- 🌐 Economías producidas por la mecanización.

- 🌐 Economías producidas por la reducción de pérdidas – racionalización y eliminación de ineficiencias.
- 🌐 Expansión de la capacidad operativa.
- 🌐 Mejoras en el proceso decisorio.
- 🌐 Beneficios producidos por el uso estratégico de la TI.

Ilustración 4 - Distribución temporal de la postura en relación a la innovación (adopción de nueva tecnología)



Fuente: adaptado por el autor de CORREA LEITE, J. & KEMMER CERNEV, A. Tecnología de la Información de la FGV – SAO PAULO – mayo 2014 – pag. 19

8.1 Business Intelligence

Uno de los mayores desafíos de las empresas actuales es el mantenimiento de una base estable de clientes. En el pasado, la empresa que lograba organizar su producción con eficiencia, reducía costes y atendía bien, frecuentemente lograba una posición importante en su mercado.

Actualmente, con la difusión de mejores prácticas empresariales, normas técnicas y de calidad y los sistemas integrados de gestión, esto ya no es suficiente para garantizar una ventaja competitiva.

El desafío de las empresas se basa en el hecho de que existe un elevado grado de insatisfacción en relación al nivel de información disponible para la toma de decisiones. La mayor parte de esta información se encuentra "durmiendo" en la base de datos o en una planilla o, inclusive, en el cajón de alguien. La revista E-Manager realizó una investigación y comprobó que solamente el 10% de los datos disponibles son utilizados para auxiliar al proceso de toma de decisiones.

"El éxito de las organizaciones depende de la utilización inteligente de la información disponible".

Peter Druker

Debido a esto, para mantener el liderazgo y competitividad, las empresas hacen uso cada vez más del Business Intelligence, que es un conjunto de técnicas, métodos y herramientas utilizadas para la toma de decisiones por parte de la alta gerencia de la empresa, permitiendo la adquisición y mantenimiento de su marketshare. A través del Business Intelligence es posible propiciar el descubrimiento de estándares en datos, sin la tendenciosidad y la limitación de un análisis basado exclusivamente en la intuición humana.

Ejemplo de utilización de la base de datos

¿Qué tiene que ver la cerveza con los pañales?

Una de las mayores redes minoristas de los Estados Unidos descubrió, en su gigantesco almacén de datos, que la venta de pañales descartables estaba asociado al de cerveza. En general, los compradores eran hombres que salían por la noche a comprar pañales y aprovechaban para llevar a su casa algunas latas de cerveza. Los productos fueron colocados uno al lado del otro. Resultado: la venta de pañales y de cerveza se disparó.

Helio Gurovitz - Revista Info – 1997

Se pueden enumerar importantes características del Business Intelligence

- Extraer e integrar datos de múltiples fuentes
- Hacer uso de la experiencia
- Analizar datos contextualizados

- Trabajar con hipótesis
- Procurar relaciones de causa y efecto
- Transformar los registros obtenidos en información útil para el conocimiento empresarial

A partir de estas características, es posible determinar las principales ventajas de un sistema e Business Intelligence:

- Anticipar cambios en el mercado
- Anticipar acciones de los competidores
- Descubrir nuevos o potenciales competidores
- Aprender con el éxito y las fallas de otros
- Conocer mejor sus posibles adquisiciones o socios
- Conocer nuevas tecnologías, productos o procesos que tengan impacto en su negocio
- Conocer sobre política; legislación o cambios reglamentarios que puedan afectar su negocio
- Entrar en nuevos negocios
- Rever sus propias prácticas de negocios
- Auxiliar en la implementación de nuevas herramientas gerenciales

Un sistema de BI permite la obtención de información valiosa para los negocios de una empresa, tales como:

- Identificación sistemática de los clientes más rentables.
- Identificación de la correlación de ventas entre los diferentes productos
- Identificar diferentes elasticidades de precios en los diferentes productos, diferentes tiendas o regiones y para diferentes consumidores.

No obstante, puede considerarse que no siempre la implementación de un sistema de Business Intelligence es fácil. Un estudio del IDC reveló diversas cuestiones asociadas con 400 implementaciones de BI en empresas e indicó que, de todas las implementaciones:

- 35% fallaron
- 35% fueron "adecuadas"
- 30% fueron exitosas

Además de esto, cuanto mayor sea la empresa y más complejo su BI, menor es la chance de una implementación exitosa, incluyendo cuestiones de cronograma y presupuesto.

Los diez mayores problemas encontrados fueron:

- Restricciones de presupuesto
- calidad de los datos

- comprensión y gerenciamiento de la expectativa del usuario
- cambios de cultura
- tiempo requerido para implementar
- integración de los datos
- educación y entrenamiento
- justificación del retorno sobre la inversión
- análisis de las reglas del negocio
- apoyo de la alta gerencia

Todo esto hace concluir que el Bi es una herramienta que, como todas, debe basarse, ante todo, en una visión estratégica de los negocios para que su potencialidad sea aprovechada y produzca resultados positivos para las organizaciones.

9. LA CONTABILIDAD COMO BASE PRINCIPAL DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN EMPRESARIAL

La contabilidad es la principal herramienta del sistema de información de las empresas, con datos que pueden ser transformados en información de acuerdo con el sistema que puede estar integrado dentro y fuera de la empresa.

Frente a los desafíos de una eficiente gestión basada en resultados, los administradores deben tomar decisiones rápidas y eficientes para poder apalancar los negocios. Frente a esta situación, evalúan diversas hipótesis que presentan escenarios diferentes y deben partir de ahí para decidir.

Cualquier decisión que involucre inversiones, que traerán una carga cada vez mayor sobre la base de recursos contratados que son necesarios para el proceso de crecimiento continuo. La decisión de contratación o no de nuevas fuentes de recursos se producirá con base en números obtenidos directamente de un eficiente sistema de información.

En ese instante, entran los conceptos de contabilidad regidos por la ciencia contable y que representan la base principal para cualquier sistema de información confiable y de amplia utilización. Nada existiría sin el advenimiento de esta ciencia, que cada día se moderniza y se reviste de características irrestrictas. La utilización de la contabilidad se vuelve cada vez más amplia, principalmente en razón de la actual necesidad de transparencia en la divulgación de los resultados de la empresa, como factor preponderante para la fidelización de los accionistas, de los clientes y hasta de los empleados.

El presente trabajo tiene como propósito presentar la importancia de la contabilidad en el medio empresarial como herramienta fundamental para la gestión. El objetivo es demostrar que el volumen de información generada por la contabilidad mediante la interpretación de los informes que componen los estados contables, como así también los datos de que esta dispone y que pueden generar información diversa, asegurarán la toma de decisiones de la administración empresarial.

Se puede afirmar que la contabilidad es la ciencia social que tiene por objetivo medir para poder INFORMAR los aspectos cuanti y cualitativos del patrimonio de cualquier entidad.

Constituye un instrumento para la gestión y control de las entidades, además de representar el sostén de la democracia económica, ya que, por su intermedio, la sociedad es informada acerca del resultado de la aplicación de los recursos conferidos a las entidades.

La contabilidad es el proceso cuyas metas son registrar, resumir, clasificar y comunicar la información financiera. El input de este proceso son las transacciones que la empresa efectúa. El output son los estados contables o informes contables, que constituyen la gran base de datos de todas las empresas. Genéricamente, se puede decir que la contabilidad es una *industria*, teniendo como materia prima los datos económicos - financieros que son captados por los estados contables y procesados de manera ordenada, generando, como resultado final, los *Estados Contables o Estados Financieros*, tal como se denominan en la legislación brasileña.

La contabilidad posee una estructura lógica conceptual fundamentada en sus principios guía. La capacidad informativa de la contabilidad y la estructuración del sistema contable son posibles mediante la elaboración de un "buen" plan de cuentas, que ordena todas las cuentas utilizadas por la empresa según su naturaleza y que permite la definición de las áreas de la empresa en que se incurren los gastos. Además, un "buen" plan de cuentas debe, inclusive, permitir su mejora y la creación de nuevas cuentas y detalles (sub cuentas), sin perjuicio de toda su estructura.

La contabilidad es una ciencia basada en la utilidad. Su gran producto es la provisión de información para el planeamiento y el control, evidenciando información referente a la situación patrimonial, económica y financiera de una empresa.

Su propósito básico es proveer a los "tomadores de decisiones" (directores, gerentes, administradores de la empresa y a todos los interesados) información útil para su mejor actuación.

La contabilidad es, objetivamente, un sistema de información y evaluación destinado a proveer a sus usuarios de registros y análisis de naturaleza económica, financiera, física y de productividad en lo que atañe a la entidad objeto de la contabilización.

La Contabilidad Financiera (o societaria), en el lenguaje de negocios, tiene como objetivo mostrar la salud financiera de la empresa.

La recolección (obtención), el registro y el resumen de la información económica se proponen fundamentar el proceso decisorio de todas las personas relacionadas con las entidades, tales como administradores, inversores, gobierno, empleados, financiadores y toda otra sociedad, o sea, aquellos que se constituyen como agentes económicos internos y externos.

De acuerdo con el objetivo de cada usuario – decisión en cuanto a inversiones o financiamiento, distribución de resultados, entre otros - , existe una demanda diferenciada de información contable. Por este motivo, se puede dividir a los usuarios de la información de la siguiente manera:

- Accionista controlador: retorno del capital comparado con el riesgo, valorización de la empresa, lucro y dividendos;
- Administradores: retorno del capital y del activo, optimización de los gastos realizados, optimización de las decisiones futuras, rentabilidad del mix de productos, participación en las ganancias;
- Financiadores: capacidad de pago, grado de endeudamiento;
- Gobierno: tributación y recaudación de impuestos, tasas y contribuciones, además de la formulación de directivas de la política económica y de las actividades del Poder Judicial y de las agencias reguladoras;
- Accionistas minoritarios: flujo regular de dividendos, valorización de la empresa;
- Empleados: capacidad de pago de salarios, perspectivas de crecimiento de la empresa, participación en las ganancias.

De manera general, se puede decir que el conjunto completo de estados contables, normalizados por el International Accounting Standards Board (IASB) y por el CPC (Comité de Pronunciamiento Contable), tiene por finalidad generar información relevante para un amplio grupo de usuarios que no tienen condiciones de exigir información detallada para satisfacer sus necesidades específicas.

La contabilidad es un producto de su medio. Esta resulta de las condiciones socioeconómicas y político legales, así como de sus limitaciones e influencias que varían en el tiempo. Su campo de actuación es muy amplio, pudiendo abarcar a las personas físicas y a las

entidades sin fines de lucro y entidades de Derecho Público, como el Estado, municipios, la Unión, Autarquía.

Así como existen diferentes tipos de decisiones económicas, la contabilidad también se estructura para proveer diferentes tipos de información. La actuación segmentada de la Contabilidad Gerencial, de la Contabilidad Financiera y de la Contabilidad Fiscal retrata este proceso que ofrece, en su conjunto, la información más utilizada en el mundo de los negocios.

La contabilidad se encuentra inserta en tres amplios campos de actuación, orientados por las necesidades de los usuarios, que a través de la comprensión de su actuación, será posible determinar su importancia:

- En la empresa: administradores, planificadores, analistas financieros, contador general (hospitalario, rural, fiscal, industrial, de turismo, minero, de cooperativa, de seguridad, de condominios), cargos administrativos (área financiera, *chief information officer*, *controller*, ejecutivo, logística), auditor interno, contador de costos, contador gerencial, actuario.

- Órgano público: contador público (Tribunal de Cuentas), agente fiscal de rentas (Municipios, Estado, Unión), oficial contador (policía militar, ejercito, contador y auditor con cargo de general de división), diversos concursos públicos (contador del ministerio público, fiscal del ministerio de trabajo, Banco Central, analista de finanzas y control).

- En la enseñanza: profesor, investigador, escritor, tasador, conferencista.
- Independiente (autónomo): auditor independiente, consultor, empresario contable, perito contable, investigador de fraudes.
- Actividad en grupo: piensen por algunos minutos en los contadores que conoce.

¿Cuáles son las actividades desarrolladas por estos y cuál es la importancia de su actuación? (Si es posible, procedan a entrevistar en campo para su mejor conocimiento).

9.1 Limitaciones de la Contabilidad

Se debe reconocer que, infelizmente, la información contable no puede reproducir el patrimonio de la empresa con total fidelidad y certeza para poder satisfacer con plenitud las necesidades de información de todos los usuarios. La contabilidad utiliza evaluaciones y, como todo sistema de medición, posee limitaciones, inclusive de costo-beneficio, pues debe conciliar la utilidad de la información con los requisitos de practicidad y objetividad.

El hecho de que la contabilidad se concentre en la evaluación monetaria presenta un gran aspecto positivo, también encierra limitaciones, puesto que es imposible la cuantificación monetaria de todos los eventos económicos. El proceso de evaluación se agrava por el

problema de la fluctuación de los precios, que impacta de manera definitiva en la evaluación del patrimonio neto y del resultado a lo largo del tiempo. Por lo tanto, la información de la utilidad neta no debería ser la única medida de evaluación del éxito de una empresa durante un periodo.

El resultado exacto de una empresa, o sea, la variación del patrimonio invertido por los propietarios, solamente podrá ser calculado al final de su vida útil, cuando los activos de la empresa fueren liquidados. No obstante, la contabilidad, para proporcionar información útil, tiene la misión de calcular el resultado a intervalos regulares de tiempo. De ahí que la contabilidad se estructura sobre el concepto de utilidad (régimen de competencia) y no sobre el concepto de caja (régimen de caja).

Para optimizar esta información es necesario introducir, en la cuantificación del beneficio, variables no monetarias de medición objetiva, como el coste de oportunidad, innovación tecnológica, calidad de los productos, satisfacción del cliente, inversiones sociales y ambientales y entrenamiento de empleados.

Sin embargo, un aspecto fundamental debe ser aclarado.

El control a través de la información contable es imprescindible para todas las empresas y en la evaluación de la gestión de las mismas, a largo plazo, el concepto de utilidad es superior al de caja, a pesar de ser información contable de gran utilidad.

El concepto de utilidad es obtenido mediante el Régimen de Competencia, que representa la asignación lógica y racional del flujo de caja a lo largo de la vida de la empresa.

De esta manera, la diferencia entre el concepto de utilidad y de caja es solamente temporal ya que, al final de la vida útil de la empresa, estos conceptos son idénticos.

Los empresarios presentan una gran preocupación con la salud financiera de su inversión, esto es, el retorno del capital comparado con el riesgo, así como su valorización, la utilidad calculada y la distribución o no de los dividendos.

Una de las varias medidas de desempeño está representada por la utilidad neta referida a determinado periodo. Tal utilidad es calculada por el Estado de Resultados del Ejercicio (ERE). La utilidad o pérdida es obtenida mediante la sustracción de todos los gastos de los ingresos obtenidos. De este modo, podrán ser evaluados los motivos de tal hecho para que las posibles soluciones sean prontamente identificadas.

Otra medida se refiere al patrimonio del propietario (diferencia entre el total de activos y el total de pasivos). El Balance Patrimonial (BP) relaciona y cuantifica cada cuenta del Activo, Pasivo y Patrimonio Neto en el último día del periodo. A través de esta relación, el propietario sabe lo que posee (ej.: caja, stock, equipos), lo que debe (cuentas a pagar,

prestamos) y cuanto posee de patrimonio, neto de deudas, al final del periodo. Este consiste en el capital empeñado en el negocio más las utilidades menos las pérdidas.

El Estado de Variación del Patrimonio Neto (EVPN), por otro lado, explica las variaciones ocurridas en el Patrimonio Neto de la empresa, esto es, si las utilidades son reinvertidas o distribuidas a los accionistas, además de las reservas existentes y la integración del capital.

El Estado de Flujo de Caja (EFC) evidencia la variación de caja, indispensable para el pago de obligaciones en el plazo previsto, así como para el buen funcionamiento de la empresa.

La generación de riqueza por parte de la entidad y su distribución entre los componentes de la sociedad se registran en el Estado de Valor Agregado (EVA).

Las Notas Explicativas (NE) presentan las prácticas contables adoptadas por la entidad e información adicional para una mejor comprensión de los Estados Contables.

El ciclo contable consiste en la secuencia de los procedimientos contables utilizados para identificar, clasificar, medir, registrar, acumular, resumir y evidenciar la información contable. Representa el proceso ejecutado en las empresas para elaborar los Estados Contables, a partir de las transacciones económicas realizadas. El término *ciclo* indica que tales procedimientos deben ser repetidos continuamente para permitir que se preparen estados contables actualizados, en intervalos razonables.

Se puede decir que el ciclo contable posee cinco etapas.

Captación

La captación de los datos sobre los hechos y actos que afectan al patrimonio de la entidad, esto es, de la información sobre las transacciones realizadas por esta y de los demás eventos que afectan su patrimonio, independientemente de la acción de la entidad, como la insolvencia de sus deudores, la inflación, etc.

La captación involucra el análisis de documentos (leyes, contratos, facturas, recibos, laudos, procesos judiciales, etc.), así como de eventos macroeconómicos que afectan a la entidad.

Reconocimiento

a) ¿Debe ser reconocido el hecho?

En caso de que la respuesta sea afirmativa:

b) ¿Cuándo? ¿Cuál es el momento oportuno para reconocer una transacción y un evento?

Por ejemplo: una empresa negocia con su cliente la venta futura de 2.000 unidades de su principal producto. Serán entregadas 200 unidades por mes en el transcurso de los próximos diez meses. ¿Cuándo deberá ser reconocido el ingreso?

En realidad, no se puede reconocer el ingreso antes de que la venta se concrete.

c) ¿Cómo? ¿en que cuenta? ¿cuál es la clasificación adecuada? ¿activo? ¿gasto? ¿pasivo? ¿patrimonio neto? ¿ingreso?

Por ejemplo: una empresa de transporte contrata un seguro para su flota en junio, cuando paga la prima del seguro al contado, cuya póliza tiene una vigencia de 12 meses. ¿La aplicación de los recursos será reconocida en junio como un gasto o como un activo?

d) ¿Por cuánto? ¿Cuál es el criterio adecuado de medición? ¿Cuál es el valor? ¿en qué monto o evento de la transacción afectaron al patrimonio de la entidad?

Por ejemplo: una empresa vende mercaderías a plazo y entrega el producto al cliente, mientras este entrega un cheque posdatado. Si la empresa duda de que el cheque sea compensado en la fecha pactada en función del riesgo de insolvencia, ¿Cuál deberá ser el valor de la Previsión por Créditos de Liquidación Dudosa?

Proceso de acumulación

La acumulación consiste en la estructuración de la base de datos, organizada con todos los registros efectuados (todos los "reconocimientos"). Actualmente, las empresas utilizan sistemas informatizados, no obstante, nada impide que lo hagan de manera mecánica. La necesidad de disponer de información cada vez más rápidamente para los usuarios motiva a las empresas a adoptar sistemas contables informatizados.

El Sistema Público de Registro Digital – Sped, fue creado en enero de 2007, tiene como objetivo virtualizar toda la registración fiscal y contable de las empresas – realizadas en papel – y de integrar las tres esferas fiscales de la administración pública, además de racionalizar y uniformizar las obligaciones accesorias de los contribuyentes. Además de la Factura Fiscal Electrónica, el sistema está formado por el Sped Contable y por el Sped Fiscal. El primero sustituye los libros de registros contables de las empresas realizados en papel por su equivalente en el medio digital.

En relación al Sped Fiscal, éste unifica la información fiscal de todos los contribuyentes del ICMS y del IPI y virtualiza la registración en libros fiscales – como el registro de entradas, salidas, cálculo del ICMS e IPI y el inventario -, que eran impresos y encuadernados.

Sumario

El sumario de los datos entonces procesados y organizados por los sistemas contables consiste en el resumen de los mismos, transformándolos en información útil para los usuarios.

El primer paso del sumario es la identificación de las necesidades de información del usuario; a continuación, se elaboran los Estados Contables (DRE, DMPL, BP, DFC, DVA) y demás informes contables (análisis, pareceres, laudos, planillas, etc.).

Divulgación

La divulgación es el acto de hacer pública la información, esto es, ponerla en conocimiento de los usuarios. Esta divulgación puede producirse mediante diversos medios de comunicación: publicaciones en periódicos; en el sitio web de la entidad; envío por correo, *e-mail* o fax.

Es común que el órgano regulador (Banco Central de Brasil, BACEN; Comisión de Valores, CVN; Agencia Nacional de Salud, ANS; Superintendencia de Seguros Privados, SUSEP; entre otros) exija que las entidades reguladas por él le envíen sus Estados Contables.

Las decisiones que van a generar los Estados Contables son tomadas por la administración de la entidad y por su contador, de acuerdo con la Teoría de la Contabilidad, la estructura conceptual básica de la Contabilidad y las demás normas contables.

En cuanto a su periodicidad, esto es, cuándo y cómo el resultado de las operaciones de una empresa se integra al patrimonio, se debe estar atento a su ejercicio social. Este es el periodo resultante entre un Balance Patrimonial y otro y representa el periodo que la contabilidad toma como base para realizar el balance general de todo lo que se llevó a cabo, evaluando la situación del patrimonio y calculando el resultado operativo = utilidades o pérdidas. Posee, generalmente, una duración de 12 meses y coincide con el año civil, que comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre. Al finalizar el ejercicio social, la contabilidad realiza el balance de la situación de la empresa, o sea, verifica lo que tiene y lo que debe, lo que ganó y lo que gastó, obteniendo el resultado neto de impuestos, que es entonces integrado al patrimonio.

PROPUESTA

MONITOREO DEL DESEMPEÑO

SISTEMA DE INFORMACION OPERATIVA DE PLANEAMIENTO, CONTROL Y EVALUACION

A continuación se presenta una síntesis de la función de la contabilidad como proveedora de información para la toma de decisiones.

Ilustración 5 - Función de la Contabilidad como proveedora de información para la toma de decisiones.



Fuente: elaboración propia

A partir de los datos contables se puede establecer un sistema de información que pueda ser amplio, con funciones específicas, pero lo que comunica al gestor debe estar restringido a la información sobre los resultados de las acciones alternativas, pertinentes a los eventos sobre los cuales se debe apoyar para la toma de decisiones. Debe representar la realidad, para que, de esta manera, ofrezca al gestor alternativas de acción de determinada situación o

resultado. Las decisiones se basan y se encuentran sujetas a las variables internas y externas, es decir, que el sistema es abierto y dinámico.

Los principales eventos de una empresa se relacionan con los objetivos-fines de las actividades empresariales, tales como: producción, ventas, finanzas, etc. No obstante, una misma actividad puede realizar más de un evento. La planificación correcta de los diversos eventos económicos, considerando la relación de estos con el sistema organizacional, permite al sistema de información contemplar algunos aspectos, tales como: 1) simulación, pues los gestores toman decisiones sobre los eventos económicos, 2) evaluación de los resultados, permite calcular correctamente lo que cada evento económico de un mismo centro de resultado contribuye al margen total de esta unidad de negocios.

Este sistema de funciones debe identificar ingresos y costos para ayudar en el proceso de localización de los eventos anteriormente descritos, la relación entre los recursos económicos involucrados en una transacción y, por lo menos, una entidad de la empresa. En primer lugar, se debe relacionar el evento con su unidad causante y, posteriormente, localizar las variables de este evento y los aspectos físicos y funcionales de la actividad en cuestión.

Entidad es cualquier unidad de la empresa que tiene la capacidad de acumular por destino, costes e ingresos. Esta puede ser de naturaleza funcional, de acuerdo con el sistema organizacional de la empresa o un objeto como producto, lote de productos, proyectos, etc.

La comprensión del plan de entidades dependerá del nivel de información y detalle deseado por el gestor y del sistema organizacional adoptado por la empresa, el sistema de cálculo debe ser compatible con este.

Puede parecer complejo, pero no lo es. La aplicación práctica de este sistema en una empresa, actualmente se ve auxiliada por la tecnología de la información que permite el desarrollo de sistemas integrados que utilizan el concepto de base de datos, manipulando grandes cantidades de variables y de interrelaciones y sin desperdicio del tiempo necesario para la obtención de la información que se desea obtener.

El desarrollo de un sistema integrado se basa en la apreciación conceptual derivada de la Teoría General de los Sistemas, según el cual un sistema cualquiera puede ser entendido como un "todo complejo, un conjunto de elementos interdependientes". Una característica común a cualquier sistema y la posibilidad de contener subsistemas, situación en la cual las interdependencias entre sus elementos", pueden ser explicadas como interdependencias entre los subsistemas. Por lo tanto, el conjunto de subsistemas de información en una empresa, no obstante se presente ante el observado como una red compleja e intrincada de flujos de información, aparentemente te sin conexión y sin un mínimo de orden y, por definición, un

conjunto interrelacionado. La cuestión a ser resuelta es: ¿de qué manera los subsistemas deben relacionarse lógicamente entre sí?

La respuesta a esta cuestión resulta de la aplicación de un razonamiento deductivo que, partiendo de un entendimiento de las funciones fundamentales que definen a la empresa en un estudio como un todo, permite la construcción de varios diagramas de información entre los subsistemas componentes de cada función fundamental. Evidentemente, esta metodología no está dirigida específicamente hacia los sistemas de contabilidad. En verdad, esta permitirá interpretar las interacciones entre los subsistemas de una empresa. No obstante, a partir del modelo más genérico, es posible delimitar el objetivo de un proyecto de sistema "integrado", sin la pretensión de integrar la totalidad de los subsistemas. En el caso presentado, el centro de atención se enfoca en el sistema contable. Conviene transcribir la siguiente cita de Charles T. Horngren, en su obra "Accounting for Management Control-An Introduction" (Prentice Hall-Inc, 1971): "El sistema contable y el principal sistema de información cuantitativa en prácticamente todas las organizaciones". Como efecto, especialmente en cuanto a lo examinado bajo la luz de los conceptos de integración de los sistemas, además de su poderío informativo, el sistema contable involucra una parte substancial de esfuerzo de mejora del sistema, en cualquier empresa.

CONCLUSIÓN

El objetivo de esta tesis era demostrar que la contabilidad, a través del estudio de su evolución desde mediados del siglo XIX y principios del XX, es una herramienta que sirve a la administración para el control de su desempeño, ayuda en la formulación de los planes, presupuestos, políticas y objetivos, como así también en la organización, supervisión y evaluación de los resultados. Para tal fin, se procedió al análisis de cómo se produjo el reconocimiento de la contabilidad como ciencia a partir de mediados del siglo XIX. Igualmente, se investigaron elementos contextuales que permitieron la consolidación de la Contabilidad como ciencia hasta principios del siglo XX y se analizó a la contabilidad en su función de proveedora de información para la toma de decisiones económicas, la cual identifica, mide y comunica información relevante, en el momento oportuno, como auxilio a los estratos de usuarios para el análisis, juicio y toma de decisiones.

La primera dificultad encontrada en relación al trabajo fue la “novedad” al lidiar con un proyecto de investigación basado en una bibliografía en idioma extranjero (italiano) y traducir el texto para usos académicos. Componer un trabajo que pudiese ser respetado en el ámbito académico, tomando en cuenta toda la especificidad del mismo. Todos saben que escribir no es una actividad simple, requiere una serie de relaciones y conexiones y, también, de un poco de erudición que la actividad académica requiere.

Parte del principio de que la ciencia y el arte son formas de comprender al mundo y de que los hombres de determinadas épocas poseen las mismas inquietudes, buscan desvendar los enigmas de sus respectivos mundos y, aunque guarden ciertas especificidades, presentan convergencias y contemporaneidades en sus creaciones. El estudio de la historia del pensamiento contable es importante para que se conozcan las principales fundamentaciones prácticas y teóricas que son la base de los procedimientos contables. Con el aumento de la competitividad, la contabilidad ha sido recordada con más frecuencia, no solamente por parte de los usuarios de su información, sino también por profesionales investigadores y estudiosos del área.

En cuanto a la importancia de la contabilidad como herramienta, se verifica que este fenómeno es resultado de cambios que el medio ambiente empresarial sufre desde la década de 1980. Con la globalización se produce la intensificación y búsqueda de competitividad y, consecuentemente, las alteraciones significativas en las filosofías de la gestión, el enorme

desarrollo de la tecnología de la información y el énfasis en la calidad. De este modo, los administradores necesitan y buscan cada vez más soluciones que apoyen adecuadamente el proceso de gestión. Debido a la rapidez con que se producen los cambios en dicho contexto, existe una valorización de la información como recurso económico esencial para la supervivencia de la organización.

Frente a las consideraciones anteriores, en este trabajo se presenta el surgimiento de la contabilidad con rigor conceptual, como punto fundamental para asegurar la consistencia de las ideas y lo operativo es aquí presentado en un contexto en que esta, debe y puede, proporcionar instrumentos de aplicación práctica, investigando sus impactos en los sistemas de cálculo patrimonial y de información de la empresa, con el objetivo de señalar que la contabilidad se orienta hacia la gestión empresarial.

Según la investigación realizada en este trabajo, la contabilidad es la principal herramienta del sistema de información de las empresas, con datos que pueden ser transformados en información de acuerdo con el sistema que puede estar integrado dentro y fuera de la empresa. Frente a los desafíos de una eficiente gestión basada en resultados, los administradores deben tomar decisiones rápidas y eficientes para poder apalancar los negocios. Frente a esta situación, evalúan diversas hipótesis que presentan escenarios diferentes y deben partir de ahí para decidir.

Cualquier decisión que involucre inversiones, que traerán una carga cada vez mayor sobre la base de recursos contratados que son necesarios para el proceso de crecimiento continuo. La decisión de contratación o no de nuevas fuentes de recursos se producirá con base en números obtenidos directamente de un eficiente sistema de información.

En ese instante, entran los conceptos de contabilidad regidos por la ciencia contable y que representan la base principal para cualquier sistema de información confiable y de amplia utilización. Nada existiría sin el advenimiento de esta ciencia, que cada día se moderniza y se reviste de características irrestrictas. La utilización de la contabilidad se vuelve cada vez más amplia, principalmente en razón de la actual necesidad de transparencia en la divulgación de los resultados de la empresa, como factor preponderante para la fidelización de los accionistas, de los clientes y hasta de los empleados.

Se puede afirmar que la contabilidad es la ciencia social que tiene por objetivo medir para poder informar los aspectos cuanti y cualitativos del patrimonio de cualquier entidad. Asimismo, constituye un instrumento para la gestión y control de las entidades, además de

representar el sostén de la democracia económica, ya que, por su intermedio, la sociedad es informada acerca del resultado de la aplicación de los recursos conferidos a las entidades.

La contabilidad es una ciencia basada en la utilidad. Su gran producto es la provisión de información para el planeamiento y el control, evidenciando información referente a la situación patrimonial, económica y financiera de una empresa.

Su propósito básico es proveer a los "tomadores de decisiones" (directores, gerentes, administradores de la empresa y a todos los interesados) información útil para su mejor actuación. La contabilidad es, objetivamente, un sistema de información y evaluación destinado a proveer a sus usuarios de registros y análisis de naturaleza económica, financiera, física y de productividad en lo que atañe a la entidad objeto de la contabilización.

Se debe reconocer que, infelizmente, la información contable no puede reproducir el patrimonio de la empresa con total fidelidad y certeza para poder satisfacer con plenitud las necesidades de información de todos los usuarios. La contabilidad utiliza evaluaciones y, como todo sistema de medición, posee limitaciones, inclusive de costo-beneficio, pues debe conciliar la utilidad de la información con los requisitos de practicidad y objetividad.

El hecho de que la contabilidad se concentre en la evaluación monetaria presenta un gran aspecto positivo, también encierra limitaciones, puesto que es imposible la cuantificación monetaria de todos los eventos económicos. El proceso de evaluación se agrava por el problema de la fluctuación de los precios, que impacta de manera definitiva en la evaluación del patrimonio neto y del resultado a lo largo del tiempo. Por lo tanto, la información de la utilidad neta no debería ser la única medida de evaluación del éxito de una empresa durante un periodo.

El resultado exacto de una empresa, o sea, la variación del patrimonio invertido por los propietarios, solamente podrá ser calculado al final de su vida útil, cuando los activos de la empresa fueren liquidados. No obstante, la contabilidad, para proporcionar información útil, tiene la misión de calcular el resultado a intervalos regulares de tiempo. De ahí que la contabilidad se estructura sobre el concepto de utilidad (régimen de competencia) y no sobre el concepto de caja (régimen de caja).

Para optimizar esta información es necesario introducir, en la cuantificación del beneficio, variables no monetarias de medición objetiva, como el coste de oportunidad, innovación tecnológica, calidad de los productos, satisfacción del cliente, inversiones sociales y ambientales y entrenamiento de empleados.

El control a través de la información contable es imprescindible para todas las empresas y en la evaluación de la gestión de las mismas, a largo plazo, el concepto de utilidad es superior al de caja, a pesar de ser información contable de gran utilidad.

Con todo lo expuesto se afirma que la Contabilidad es una herramienta importante y eficiente para la administración de toda empresa para el control de su desempeño, que ayuda en la formulación de los planes, presupuestos, políticas y objetivos, como así también en la organización, supervisión y evaluación de los resultados, probando la hipótesis de esta tesis.

Consideramos que el problema de esta tesis fue resuelto, que en los análisis realizados sobre el sistema de cálculo patrimonial debe reflejar con fidelidad deseada los aspectos: operativos, físicos y organizacionales de toda a empresa, pudiendo apoyar al proceso de gestión.

Partimos de un análisis de la controlabilidad parcial hacia un análisis de la controlabilidad total.

BIBLIOGRAFIA

- ABRÃO, Bernadette Siqueira. *História da filosofia*. São Paulo: Nova Cultura, 1999. (Série Os Pensadores)
- ACKOFF, Russel L. **Towards a System of Systems Concepts**. Management Science, Vol 17, Nº 11, July, 1971:661-671.
- ALFONSO-GOLDFARB, Ana Maria. *O que é história da ciência*. 3ª reimpressão. São Paulo: Editora Brasiliense, 2001. 93p.
- ALFONSO-GOLDFARB, Ana Maria & C. A. Maia, orgs. *História da ciência: o mapa do conhecimento*. Rio de Janeiro/São Paulo, Expressão e Cultura/Edusp, 1995 (Col. América: Raízes e Trajetórias, Vol. 2).
- ALMEIDA, João Ferreira de. *Bíblia Sagrada*. 2ª edição. Barueri: Sociedade Bíblica do Brasil, 1993.
- ALVES, Rubem. *Filosofia da Ciência: introdução ao jogo e a suas regras*. 5. ed. São Paulo: Loyola, 2002.
- AQUINO, Wagner de & SANTANA, Antonio Carlos de. Evidenciação. Caderno de Estudos FIPECAFI/FEA/USP, Nº 5, Junho de 1992.
- AVELINE, Jorge A. Prates. *Origem e evolução da Contabilidade*. Revista Rio Grandense de Contabilidade. Porto Alegre, v. 14, nº 158/159, p. 141-144, Nov./dez. 1947. (artigo republicado na Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo, v. 27, nº20-22, jul. 1948)
- BARNES, Barry; KUHN, Thomas S.; MERTON, Robert K. e Outros. *Estudios sobre sociologia de La ciencia*. Madrid: Alianza Editorial SA, 1980.
- BASS, Bernar M. **Organizational Decision Making**. Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois. 1983.
- BESTA, Fabio. *La Ragioneria*. 2. Ed. Milano: Casa Editrice Dottor Francisco Vallardi, v. I, 1929.
- BROSS, Irwin D. J. **Design for Decision**. The Macmillan Company, New York, 1953.
- BUENO, Silva. *Minidicionário da Língua Portuguesa*. São Paulo: FDA, 1996.

- BUZZI, Arcângelo Raimundo. *Introdução ao pensar: o ser, o conhecimento, a linguagem*. 25. ed. Petrópolis: Vozes, 1998.
- CARREIRA, Antonio. *As companhias Pombalinas: de Grão-Pará e Maranhão e Pernambuco e Paraíba*. 2ª Ed. Lisboa: Ed. Presença, 1983.
- CARVALHO, Maria Cecília M. de. (Org.). *Construindo o saber: metodologia científica: fundamentos e técnicas*. 5. ed. Campinas: Papirus, 1995.
- CASTRO, Cláudio Moura. *A prática da pesquisa*. São Paulo: McGraw-Hill, 1978.
- CATELLI, Armando. **Anotações de aula da Disciplina Análise de Custos**. Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade – FEA-USP, 1998.
- CHALMERS, A. F. *O que é a ciência afinal?* São Paulo: Brasiliense, 1993.
- CHAUÍ, Marilena. *Convite à filosofia*. 12 ed. São Paulo: Ática, 2002.
- COMTE, A.. “*Curso de Filosofia Positiva*”. *Em Comte*. Tradução brasileira
- CORREA LEITE, J. & KEMMER CERNEV, A. *Tecnología de la Información de la FGV – SAO PAULO* – mayo 2014
- COSTA, Solange Fátima Geraldo da. *Metodologia da pesquisa: coletânea de termos e idéia*. João Pessoa: Idéia Editora Ltda, 2000.
- CRUZ, Rozany Ipavez. **Uma Contribuição à Definição de Um Modelo Conceitual Para A Gestão Económica**. Dissertação de Mestrado. FEA/USP, São Paulo, 1991
- D'ÁURIA, Francisco. *Primeiros princípios de contabilidade pura*. São Paulo: Atlas, 1948.
- DANCY, Jonathan. *Epistemologia Contemporânea*. Lisboa: Edições 70, 1985.
- DAVIS, Gordon Bitter & OLSON, Margrethe H. **MANAGEMENT INFORMATION SYSTEM: Conceptual Foundations, Structure, and Development**. McGraw-Hill Book Company, New York, 1985.
- DEBUS, Allen G. (et. al.). *Escrevendo a história da ciência: tendências, propostas e discussões historiográficas*. orgs. Ana Maria Alfonso-Goldfarb e Maria Helena Roxo Beltran. São Paulo: EDUC / Livraria Editora da Física / Fapesp, 2004. 229p.
- DEMO, Pedro. *Metodologia do conhecimento científico*. São Paulo: Atlas, 2000.
- ___ *o Metodologia científica em ciências sociais*. São Paulo: Atlas, 1981.
- DEVEZA, Guilherme. *A Contabilidade no Brasil antigo*. Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo, v. nº 218, p. 37-43, ago. 1942.
- DICIONÁRIO gramatical português, francês, inglês, espanhol, italiano, latino, grego. 3ª Ed. Rio de Janeiro, 1962. 856p.
- EDWARDS, John Richard. *A History of financial accounting*. Londres: Routledge, 1989.

- ESTRADA, Santiago N. - *La Contabilidad, En Su Evolución Histórica*, Inca Editorial, Mendoza, 1996.
- FERNANDEZ, José Dominguez. **Estudo de um modelo integrado de informações econômico financeiras e sua integração com o processo decisório**. Dissertação de mestrado. FEA/USP, São Paulo, 1989.
- FLORENTINO, Américo Matheus. *Teoria contábil*. 5 ed. Rio de Janeiro: FGV, 1988.
- FRANCO, Hilário. *A evolução dos princípios contábeis no Brasil*. São Paulo: Atlas, 1988.
- _____. *Fundamento Científico da Contabilidade*, Trabalho apresentado ao V Congresso Brasileiro de Contabilidade, Belo Horizonte, 1950.
- GALASSI, Giuseppe. *Italy, after Pacioli*. In: “*The history of Accounting: an international encyclopedia*.” (edited by Michael Chatfield ET Richard Vangermeersch. New York: Garland Publishing, 1996, p. 347-350).
- GLAUTIER, M.W.E. & UNDERDOWN, B. *Accounting Theory and Practice*. Pitman, London, 1986.
- GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica: Uma Contribuição à Teoria da Comunicação**. Tese de Doutorado. FEA/USP, São Paulo, 1989.
- GRANDE Enciclopédia Larousse Cultural. S. I.: Nova Cultural, 1988.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. *Teoria da contabilidade*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- HERRMANN JR., Frederico. *Análise econômica e financeira do capital das empresas*. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 1952.
- _____, *Contabilidade Superior: teoria econômica da contabilidade 10ª Ed. São Paulo: Atlas 1978*.
- HESSEN, Johannes. *Teoria do conhecimento*. São Paulo: Livraria Martins Fontes, 2000.
- HUGON, Paulo. *História das doutrinas econômicas*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- HUNT, E. K. *História do pensamento econômico*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1981.
- IBRACON Instituto Brasileiro de Contadores. *Princípios contábeis*. São Paulo: Atlas, 1988.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1987.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de & MARION, José Carlos - *Introdução à Teoria da Contabilidade*, Editora Atlas S/A, São Paulo, 2000.
- JAPIASSÚ, Hilton. *A Revolução Científica Moderna. De Galileu a Newton*. São Paulo, Editora Letras e Letras, 1997.

JUCIUS, Michael J. & SCHELENDER, William E. **Introdução a Administração**. Editora Atlas, São Paulo, 1974.

Kaplan, Robert & Johson, H Thomas – **Contabilidade Gerencial: A Restauração da Relevância da Contabilidade nas Empresas** – Rio de Janeiro – Editora Campus – 1993.

KEPNER, Charles H. & TREGOE, Benjamin B.. **O Administrador Racional**. Editora Atlas, São Paulo, 1971.

KERLINGER, Fred Nichols. - *Metodologia da Pesquisa em Ciências Sociais: Um Tratamento Conceitual*, Tradução de Helena Mendes Rotundo, Editora da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1980.

KLEIN, Tolstoi C.. *História da Contabilidade*. Rio de Janeiro: Aurora, 1954.

KUHN, Thomas S. - *A Estrutura das Revoluções Científicas*, 7ª. Edição, Tradução de Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira, Editora Perspectiva S/A, São Paulo, 2003.

LALANDE, André. *Vocabulário Técnico e Crítico da Filosofia*. 2ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

LATOCHE, Serge - *Análise Econômica e Materialismo Histórico*, Tradução da Primeira Edição Francesa por Ana Maria Kirschner Montenegro e Carlos Roberto Oliveira, Zahar Editores, Rio de Janeiro, 1977.

LEFTWICH, Richard H. **O Sistema de Preços e a Alocação de Recursos**. Pioneira, São Paulo, 1972.

LIMA, Hermes. *Introdução à Ciência do Direito*, 10ª. Edição, Livraria Freitas Bastos S/A, São Paulo, 1960.

MARCONI, Marina de Andrade & LAKA TOS, Eva Maria - *Metodologia Científica*, 3ª• Edição, Editora Atlas S/A., São Paulo, 2000.

MARTIN, Nilton Cano - *Da Contabilidade à Controladoria: A Evolução Necessária*, Revista Contabilidade & Finanças, Ano XIII, N.28, Janeiro/Abril 2022, p. 7-28.

MARTINS, Eliseu & ASSAF NETO, Alexandre. **Administração Financeira**. Atlas, São Paulo, 1986.

MAURO, Frédéric. *Nova história e novo mundo*. São Paulo: Perspectiva, 1973.

MEA, Giuseppe. *Dicionário de Italiano-português*. Porto, 1990 1085p.

MEIER, Gerald M. & BALDWIN, Robert E. - *Desenvolvimento Econômico*, Tradução de Augusto Reis e Luiz F. Pereira Vieira, Editora Mestre JOU, São Paulo, 1968.

MELIS, Frederigo. *Storia de La Ragioneria*. Bologna, Zuffi, 1950.

MOREIRA, Daniel Augusto - *O Método Fenomenológico na Pesquisa*, Thomson Pioneira, São Paulo, 2002.

- MOST, Kenneth. *Accounting Theory*, Grid Inc., Columbus, Ohio, 1987.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Estudo de Alguns Aspectos de Controladoria que Contribuem Para a Eficácia Gerencial**. Tese de Doutorado. FEA/USP, 1987.
- NASH, John F.; ROBERTS, Martin B. **Accounting Information Systems**. Macmillan Publishing Company, New York, 1984
- NEGRA, Carlos Alberto Serra & NEGRA, Elizabete Marinho Serra. Contabilidade no *Império do Sol*, *Revista Contabilidade Vista e Revista*, v.13, n.3, p. 105-126, São Paulo, Dezembro/2002
- NEUPOMUCENO, Valério - *Entre a práxis e a teoria: Os equívocos da pesquisa contábil empírica nos EUA*, *Revista Brasileira de Contabilidade*, No. 142, Julho/Agosto 2003, p.59-71.
- _____. *A Teoria do Conhecimento Contábil: O Pragmatismo Americano*, *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, v.25, n.87, p. 3-17, out./dez. 1996.
- OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva (Coordenador) - *Métodos e Técnicas de Pesquisa em Contabilidade*, Editora Saraiva, São Paulo, 2003.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Uma Contribuição ao Estudo dos Instrumentos Facilitadores da Operacionalização do Planejamento Estratégico nas Organizações**. Tese de Doutorado. FEA/USP, São Paulo, 1986.
- PEDRO, Fábio Consta & COULON, Olga M. A. Fonseca - *História: Pré-História, Antiguidade e Feudalismo*, disponível em www.tg3.com.br. acessado em 06/08/2008.
- PIAGET, Jean - *Psicologia e Epistemologia Por uma Teoria do Conhecimento*, Tradução de Agnes Cretella, Companhia Editora Forense, Rio de Janeiro, 1973.
- PINHEIRO, Júlio Cesar da Paz; PINHEIRO, Ana Virginia. *Sebastião Ferreira Soares: um Contador no Império*. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, v.27, nº112, p. 28-43, jul./ago. 1998.
- RODRIGUES, Alberto Almada. *A Contabilidade contemporânea e seus enfoques*. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, v.8, nº24, p.21-25, jan./mar. 1978
- _____. *Subsídios para a história da profissão contábil e das instituições de ensino profissionais e culturais da ciência contábil no Brasil*. Rio de Janeiro, 1988, 11p. (apostila)
- RICHARDSON, Roberto Jarry e Colaboradores - *Pesquisa Social, Métodos e Técnicas*, 3ª. Edição, Editora Atlas S/A., São Paulo, 1999.
- ROSSI, Paolo. *Naufraágios sem espectador*. São Paulo, UNESP, 1996.
- _____. *O nascimento da ciência moderna na Europa*. São Paulo, EDUSP, 2001
- _____. *A ciência e a filosofia dos modernos: aspectos da revolução científica*. Tradução de Álvaro Lorencini. 1ª reimpressão. São Paulo: Editora Unesp, 1992. 389p.

- SÁ, Antonio Lopes de - *Teoria da Contabilidade*, 2ª Edição, Editora Atlas S/A., São Paulo, 1999.
- _____. *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade*. São Paulo, Ed. Atlas, 1997
- SAMUELSON, Paul A. - *Introdução à Análise Econômica*, Livraria Agir Editora, Rio de Janeiro, 1952.
- SHILLINGLAW, Gordon. **Cost Accounting – Analysis and Control**. Richard D. Irwin, Homewood, Illinois, 1972.
- SCHMIDT, Paulo - *História do Pensamento Contábil*, Bookman, Porto Alegre, 2000.
- SCHWARTZMAN, Simon - Como os produtores de Ciência, Tecnologia e Informação "percebem" a sociedade?, disponível em www.schwartzman.org.br. acessado em 4/7/2008.
- SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da - *Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade*, Editora Atlas S/A, São Paulo, 2003.
- SIMON, H. A. **The New Science of Management Decision**. New York, Harper & Brothers Publishers, New York, 1960.
- SPINELLI, Vincenzo: CASASANTA, Mario. Dicionário complete-Italiano-Portoghese(Brasiliano) e Portoghese(Brasiliano)-Italiano. Editore Ulrico Haeppli. Milano, 1974.
- STENGERS, Isabelle - A Invenção das Ciências Modernas, tradução de Max Altman, Editora 34 Ltda., São Paulo, 2002.
- SUSSMANN, Mário Antonio - *Teoria do Conhecimento Econômico*, Editora Objetiva Ltda., Rio de Janeiro, 1990.
- STONIER, Alfred W. & HAGUE, Douglas C. - *Teoria Econômica*, Tradução de Cássio Fonseca, 63ª Edição, Zahar Editores, Rio de Janeiro, 1970.
- SWEETZ, Paulo M. - *Teoria do Desenvolvimento Capitalista*, 4a. Edição, Tradução de Waltensir Dutra, Zahar Editores, Rio de Janeiro, 1976.
- TERSINE, Richar J. **Organization Decision – A Synthesis, in Accounting for Managerial Decision Making**. Editado por De Coster, Don T. et alii. Melville Publishing Company, Los Angeles, California. 1974.
- VENOZA, José. *O primeiro Contador no Brasil*. Revista Paulista de Contabilidade, São Paulo, v. 30, nº 322, p. 19, abr/1951.
- VERGARA, Sylvia Constant - *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*, 4ª Edição, Editora Atlas S/A., São Paulo, 2003.
- VIANA, Cibilis da Rocha - *Teoria Geral da Contabilidade*, 1º. Volume, 53. Edição, Livraria Sulina Editora, Porto Alegre, 1971.

[] Capítulos. Especifique: _____

[] Bibliografía.

[] Otras restricciones: _____

En calidad de titular de los derechos de autor de la mencionada publicación, **autorizo** a la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Misiones, **a publicar, sin resarcimiento de derechos de autor**, conforme a las condiciones arriba indicadas, en medio electrónico, en la red mundial de computadoras, en la biblioteca y en la Revista Científica Visión de Futuro de la Facultad de Ciencias Económicas y sitios en las que ésta última haya otorgado licencias, para fines de lecturas, impresión y/o descarga por Internet, **a título de divulgación de la producción científica generada por la Universidad**, a partir de la fecha.-

Se deslindará a la Facultad de Ciencias Económicas y a la Universidad Nacional de Misiones de toda responsabilidad legal que surgiera por reclamos de terceros que invoquen la autoría de la obra de tesis cuya publicación se efectúe.-

Además se le informa que Ud puede registrar su trabajo de investigación en el Registro de la Propiedad Intelectual, no siendo responsable la Universidad Nacional de Misiones y/o Facultad de Ciencias Económicas por la pérdida de los derechos de autor por falta de realización del trámite ante la autoridad pertinente.-

Asimismo, notificamos que para obtener el título de "Patente de Invención" es necesario presentar la solicitud de patente dentro del año de la publicación o divulgación. (art. 5 Ley 24.481).-

Firma del Autor

Firma del Director de Tesis

Lugar

_____/_____/_____
Fecha

¹ En caso de autorizar la publicación puede optar que la misma sea parcial o total después de un año a partir de la fecha de defensa.

² Aplicable a compromisos de índole institucional, acuerdos con terceros, etc.; esta especificación podrá ser mantenida durante un año a partir de la fecha de defensa.-

ANEXO

Traducción de la “la Ragioneria” de Fabio Besta

Cómo se puede definir una ciencia (libro I, capítulo I)

*La ciencia observada en su universalidad es una sola, como el pensamiento que emana y la creación que esta misma ciencia contempla (su objeto de estudio). Entonces, estudiando este universo en su vida, o sea, en sus fenómenos, debe manifestarse considerándolos por separado, según sus clases; y puede observarlos de manera abstracta en la cual se revelan a la mente o examinarlos en sí mismos, en sus elementos o integralmente. No obstante, la ciencia única se divide y se subdivide en múltiples ramas o ciencias particulares. Pero estas, aunque teniendo cada una sus propios objetos de estudio e índole particulares y límites determinados, todavía no pueden subsistir aisladamente por sí mismas, ni el sistema de una ciencia particular puede desarrollarse completamente sin atenerse al sistema de las ciencias de manera universal. Así, si se quiere definir una ciencia, antes de restringirse solamente a la consideración de su objeto de estudio, se debe buscar determinar el orden de los fenómenos que esta contempla, y el aspecto dentro del cual los observa, entonces ver qué relaciones se tiene con otras ciencias y qué lugar posee esta ciencia en la enciclopedia. Me propongo continuar en el camino de la definición de la ciencia que estudio y no solamente juzgar que sea la más oportuna. Marco Minghetti, en la obra *Sobre la economía política y sobre sus relaciones con la moral y con el derecho (Dell'economia politica e delle sue attinenze colla morale e col diritto, 1868)*, escribió que un defecto de este método era el de querer “hacer borbotear la definición de una ciencia desde sus propias vísceras; donde un principio muy relevante de filosofía es que la definición de una ciencia debe ser buscada no solamente en sí misma, sino en sus relaciones con todas las otras”.*

Los Momentos de la Administración Económica (libro I, capítulo V)

Los innumerables propósitos, los cuales varias empresas pretenden alcanzar, requieren cuidados y estudios diversos entre ellos y el uso de distintos medios, donde la administración, tomada en un sentido amplio, debe ser necesariamente distinta según el tipo de empresa. Sin embargo, por existir en todas ellas riqueza que se cuida o utiliza y una parte de la

administración, en mayor o menor medida, es económica, debido a esto se puede encontrar en todas algunas semejanzas en funciones y procesos. A fin de conocer cuál es cuál y el tamaño de dichas semejanzas, es importante estudiar la administración económica en sus varios momentos y ver cuáles se repiten con diferencias no esenciales en todas las empresas y cuáles, al contrario, son características a cada grupo o variedad de empresa. Cada maniobra del trabajo económico tiene por objetivo obtener riquezas para la empresa, cualquiera que sea esta, con una máxima eficacia, ya sea directa o indirectamente. Lo hace indirectamente con cada esfuerzo, con cada cuidado con el propósito de dirigir, regular o moderar otros esfuerzos y otros cuidados, o para impedir que los bienes sean sustraídos o inútilmente consumidos. Analizando mejor a la administración económica, se tiene que esta debe ser perfecta, debe realizar una primera serie de esfuerzos y de cuidados que tengan por fin directamente el propósito mencionado; una segunda, mediante la cual el trabajo económico como un todo se informe, discipline o gobierne para que todos los esfuerzos converjan en una mayor eficacia para lograr su propósito particular y el general de la empresa; y una tercera, mediante la cual todo aquel trabajo sea relevante y cuyas causas y efectos se estudien a fin de poder, con conocimiento fundado, digerirlo y que se vincule a todo lo que haga proceder de la manera en que fue reconocida como más ventajosa y, por ende, preferida. En la primera serie de esfuerzos y de cuidados se encuentra la gestión propiamente dicha, en la segunda la dirección y en la tercera el control. La primera es útil por sí misma, las otras lo son siempre que se lleve a cabo eficazmente la primera, pero no por eso son menos importantes. De modo que, dada una serie de esfuerzos que tiendan a un único fin, no se puede concebir una justa proporción entre su intensidad y la bondad de los resultados sin que estos sean coordinados sabiamente, es decir, que se deben dirigir con unidad de esfuerzos, estudiar con sabiduría y eficacia sus causas y consecuencias para no restringir el camino establecido.

Las mencionadas partes de la acción económica constituyen tres momentos capitales: cada una, en empresas complejas y de alguna importancia, emplean personas y organismos distintos. La autoridad soberana de la empresa se afirma especialmente en el control y un poco en la dirección para trazar las líneas principales del plan de administración; en la dirección se evidencia particularmente la inteligencia directiva, los agentes trabajan en cada una de las tres partes como órganos ejecutivos, como instrumentos de la administración o de la autoridad eminente. Se entiende, entonces que, tanto para la gestión como para el control, es posible distinguir la dirección y la ejecución.

La gestión depende más que nada de la finalidad de la empresa y también de su extensión a los efectos de la división del trabajo, pero por actuar sobre las cosas o sobre las personas extrañas a la empresa, mientras sean vistas de esa manera, no debe cambiar con la variación de los órganos volitivos y directivos. Un mismo poder debe ser cultivado de una misma manera, perteneciendo a quien preside directamente aquella cultura, ya sea un menor de edad, una unión privada, o una empresa pública. La mejor manera mediante la cual deben ser efectuados los descuentos cambiarios, los anticipos sobre los depósitos de valores, la emisión de billetes al portador o de vales cambiarios, es una sola, ya sea para la Banca d'Italia, que es una institución privada dirigida por una asamblea independiente de sus accionistas, como para el Banco di Napoli, que es una institución pública gobernada por un consejo cuyos miembros son electos por diversas administraciones públicas. Una empresa industrial determinada es administrada de manera establecida cualquiera sea su propietario, sea este privado, una sociedad privada o el Estado. Los buques de guerra no deben ser construidos y los cañones no deben ser fundidos de manera diferente, ya sea que la construcción o la fusión sea llevado a cabo por emprendimientos privados o directamente por cuenta del Estado. Un determinado impuesto debe ser recolectado de alguna manera, sea por cuenta del Estado, de una provincia, de una municipalidad o de una cámara de comercio. El ejercicio de las ferrovías, los servicios postales o telegráficos, la fabricación y venta de tabaco no deben cambiar según la entidad por cuenta y riesgo de la cual se lleva adelante el negocio, sea esta una sociedad privada o el propio Estado. Pero ¿cuánta diferencia existe entre el crecimiento de un poder y la efectivización de los negocios bancarios, del ejercicio de uno o de otro sector de negocios y la recolección de impuestos y el cumplimiento de los servicios públicos?

Las variaciones destacadas que los cambios de finalidad de la empresa inducen en la gestión repercuten también, y es fácil de percibir, sobre su dirección y su control, pero más sobre la primera que sobre el segundo. El control varía también, y no poco, en sus movimientos según la complejidad de la empresa, en su unicidad, su autonomía y su naturaleza jurídica (si es pública o privada). No es, igualmente, útil estudiar las causas y los efectos del trabajo económico en una pequeña empresa o en una empresa donde solamente actúan unos pocos que en una más grande donde trabajan muchas más personas. No se miden y vinculan con igual facilidad y con los mismos medios las acciones propias y las ajenas, las acciones de pocos que pueden ser directamente "vigilados" y las de muchos y de distantes, no puede frenarse el trabajo humilde de quien depende directamente de nosotros

que el de grandes obras de quien gobierna la municipalidad o el Estado. Pero, por grandes que sean estas diferencias, que por el cambio de objetivo de las empresas y de su organización inducen en el control, estos son mucho menores que aquellos que son relevantes en la gestión. Deben tomarse precauciones para que, donde la gestión determina una serie de fenómenos en la riqueza, el control, por el contrario, puede hacer cambiar la medida o el valor que le es atribuido a dicha riqueza de forma más justa para la empresa, pero nunca el estado real de la misma. Si el control económico no puede agregar algo a la empresa, puede y debe impedir cualquier sustracción indebida, cualquier consumo inútil, cualquier desperdicio de fuerzas económicas, dado que, si fuese verdaderamente eficaz, el control debe anteceder, acompañar y seguir el trabajo administrativo sobre el cual es ejercido. Existen varios medios y formas donde, en una amplia gama de empresas, se obtiene, por respeto a la administración económica, este triple control, concomitante y subsecuente a la acción administrativa. Me restrinjo por el momento a decir que en las empresas de mayor envergadura, en las cuales la eminente autoridad, así como la he definido, no reside nunca en quien la administra y donde, entonces, el control debe ser desarrollado en sus formas más complejas y ser ejercido no solamente por la administración o por otros por cuenta de esta.

No se incluyen en su ámbito, en primer lugar, todos aquellos actos determinados y presumidos por parte de los administradores y sus agentes, y a continuación se le da importancia, son probados, registrados y controlados todos los hechos de la gestión, y toda la administración económica es vinculada a sus maniobras y son estudiadas sus causas y consecuencias y. en segundo lugar, todos aquellos actos que provienen de la eminente autoridad que directa o indirectamente interviene en la administración económica, sea para determinar las formas generales y durables o para señalar particularmente el camino a ser seguido por el administrador y por sus agentes en un determinado periodo de tiempo y reteneros dentro de este camino, y ver luego si verdaderamente lo siguieron. El control económico no solamente comprende el registro de los hechos administrativos y aquellos actos a través de los cuales se resumen en partes homogéneas pocos datos concisos y que sirven para mostrar a quien corresponda la evolución general de la administración económica, más aun toda esa gran cantidad de medios mediante los cuales son puestos en juego intereses opuestos, de modo que del contraste advenga el bien mayor de la empresa, a través del cual cada uno que siga el camino del trabajo económico y todas las fuerzas sean estimuladas a fin de que operen con una mayor eficacia. En resumen, el control bien realizado debe abarcar todos aquellos actos mediante los cuales todo aquel que actúa sobre la administración

económica se proponga realizar o se restrinja de hacer su trabajo y además de demostrar de qué manera cada uno compartió sus tareas.

Aristóteles y Necker estudiaron el caso por el cual partes de la administración pública deben referirse a la experiencia o a la virtud cuando ambas cualidades no pueden ser halladas de manera conjunta en un solo hombre. Estos convergieron en la opinión de que para la elección de un jefe del ejército debe darse una mayor ponderación a la experiencia; no obstante, Aristóteles observa que, tratándose, al contrario, de funciones de conservación o tesorería, el razonamiento cambia, de manera que, en este caso, es necesaria una mayor rectitud que no se encuentra presente en los hombres comunes y no se exige, no obstante, ninguna experiencia superlativa. Necker observa que los talentos de un agente subalterno en una determinada administración pueden ser muy valiosos aun cuando estos no coincidan con la "delicadeza" de sus principios, dado que es posible su retención o el despertar de su percepción para con sus obligaciones. Necker comprendió la verdadera índole del control económico. La rectitud nunca está de más, debe, de hecho, buscar siempre aquellos que quieren cuidar nuestros negocios o los del público, pero que si no aman las desilusiones, no debería colocar sobre ellos tanta confianza. El control económico debe ser tal que fuerce a todo aquel que trabaje en la empresa a ser, inclusive contra su voluntad, honesto en su trabajo.

Definición de Contabilidad (libro I, capítulo VI)

Si se observa la infinita variedad de empresas mediante las cuales la riqueza es desarrollada, producida y utilizada, se logrará fácilmente explicar cómo una sola disciplina no basta para estudiar la administración económica en toda su integridad. No obstante, me gusta recordar que observé más allá, que esta es la gran disparidad con la cual la administración se explica en las empresas con diversos fines, donde se contemplan sobre todo la gestión y la dirección; no obstante, para cada clase de empresa existen disciplinas especiales que estudian la gestión que van desde la ciencia agraria, las instituciones de comercio hasta la ciencia de las finanzas, las cuales, cada vez más, se desarrollan y subdividen. El control si no mantiene una uniformidad constante, sufre, además de los cambios de orden y disposición las de empresas, variaciones menos prominentes: esto, así como se intenta definir, no se pretende buscar y hacer que sean aplicados los mejores métodos mediante los cuales la riqueza pueda ser producida y utilizada, pero suponiendo que se haya actuado de ese modo, se estudia la riqueza en varios momentos y se impide que esta sea desperdiciada o sea desviada del uso para el cual fue destinada. En el proceso de control no se considera tanto el ínfimo cambio de las cosas en las cuales se incorpora la riqueza, en

cuanto a modificación en la cantidad efectiva de tales cosas y el desarrollo de la riqueza vista de manera abstracta en la variación de su medida: esto, en suma, sigue, concierne y modera los cambios de las dimensiones, del número y del peso de las cosas que la empresa, cualquiera que sea, posee o debe poseer o dar, y la variación del valor en cada bien, así como en su sumatoria. Es claro que la variación en la medida de los créditos y débitos y en las dimensiones, del número y del peso de las cosas puede ser tomado en cuenta sin mucha dificultad, como así también para quien no tiene conciencia plena de las causas de tales variaciones y de los modos mediante los cuales se efectúan; más arduo es seguir la variación del valor, debido a que esto no cambia la naturaleza de las cosas y la manera a través de las cuales se forma y consume la riqueza, puede ágilmente comprender, a partir de ahora, cómo, a pesar de la variedad de empresas y de formas mediante las cuales estas operan la riqueza, es posible reducir los procedimientos racionales mediante los cuales debería ser explicado el control económico e impulsar una serie de principios científicos de los cuales aquellos procedimientos deben ser informados. La disciplina que deviene del conjunto de estos principios y de las normas de las cuales derivan los mismos se denomina Contabilidad y es, por su naturaleza, ciencia de aplicación o concreta, como lo afirma Herbert Spencer en su obra "Ensayo sobre la clasificación de las ciencias" (Saggio sulla classificazione delle scienze), o material, como asevera Antonio Rosmini-Serrati en su obra "Sobre los orígenes de las ideas" (Sulle origini delle idee). Donde puede afirmarse que la contabilidad, en lo que se refiere al aspecto teórico, estudia y enuncia leyes de control económico en las empresas de cualquier tipo y extrae de ahí normas oportunas a ser seguidas de modo verdaderamente eficaz, persuasivo y completo, considerando los pareceres de la práctica, esto es, la aplicación ordenada de aquellas normas.

*El término contabilidad, bastante antiguo, no es aceptado sin el contraste en ambos significados que se atribuyen a dicho término; si bien ha sido correctamente desvinculado del término *raggioneria* que todos aceptan, acorde con todos los aspectos de la naturaleza de nuestro lenguaje, no es casualidad que haya sido inscripto en su código.*

*El vocabulario de la Crusca nos proporciona solamente el término *computisteria*, el cual nunca fue utilizado por ningún autor para designar en su plenitud la materia sobre la cual discurre. Muchos quieren, con este término, señalar los rudimentos de la contabilidad. Estos fundan sus argumentos, que los hace llegar a semejante conclusión, sobre el significado diverso que se acostumbra atribuir a las palabras *computista* y *raggioniere*, de donde derivan los términos mencionados. En realidad, en las administraciones públicas se denomina *computista* a aquel que se encuentra en el primer escalón de la carrera y posee un*

oficio más humilde y se reserva el título de raggioniere a aquel que ha alcanzado grados más elevados y tiene atribuciones más importantes. ¿Cómo podría ser adicionado otro ejemplo en la exposición elemental o restringida de una teoría o de una ciencia que denote con un nombre diferente de aquel que sirve para indicar la exposición completa de la misma teoría o de la ciencia? ¿No se denominan siempre física, química, filosofía, etc., las nociones de estas ciencias, sean estas desarrolladas en tratados extensos o resumidas en pequeños libros? ¿No sirven entonces para nada los términos: elementos, principios fundamentales, compendio que poseemos en nuestra lengua?

El profesor Passerini y Giovanni Massa utilizaron, y muchos aun lo usan, el termino computisteria para designar la aritmética aplicada al comercio y a los bancos. Considerando que este término deriva del cómputo, no se puede negar que este se atribuya un significado de algún modo congruente con su etimología. La palabra cómputo no posee en si nada que restrinja las cosas que digan al respecto de las empresas mercantiles, por esa razón se pretende que la computisteria abarcase las normas para los cálculos resultantes en las empresas de cualquier tipo, esto es, la aritmética aplicada. En cada caso, este término no haría nada, sino suplir a otros términos cuyos significados no son controversiales.

Luego, Pier Alessio Bochet y Filippo Parmetler utilizaron el término computisteria para designar el desarrollo de toda la teoría del control en lo que se refería solamente a las empresas mercantiles y con este significado también lo usaron los compiladores de los viejos programas de enseñanza en los institutos técnicos y los coordinadores de la Escuela de Comercio en la cual enseño. A decir verdad, el control en las empresas mercantiles poseen una vida, una fisonomía propia, predominantemente distinta de aquel control en otras empresas; tanto que sus principios pueden ser desarrollados sin describir profundamente toda una teoría del control económico visto en las empresas en general. Por lo tanto, no podría parecer, de hecho, inoportuno, puesto que nuestra lengua es tan rica en vocabulario, el uso de un término para designar una rama en particular, aunque muy distinto de la contabilidad. Si, como ya lo mencioné, la palabra compusteria no tiene nada en sí que señale de forma especial a las empresas mercantiles, en el uso tiene un significado más amplio, porque, de hecho, se acostumbra denominar también computisteria rural, computisteria de Estado, etc. Si bien este término, que es utilizado por los escritores y en el lenguaje hablado, no posee un significado amplio del vocabulario raggioneria (contabilidad), no es raro que también se lo utilice cuando se quiere designar una rama particular de esta amplia materia.

La contabilidad tuvo otros nombres y otros términos sonaban en la lengua hablada y escrita que se consideraban, aunque por unos pocos, como sinónimos del primer nombre. Es

viejo y feo el termino regionateria utilizado en diversas partes de Italia y usado por Giuseppe Bornacini en el título de un trabajo muy voluminoso. También es viejo, especialmente en Piamonte, el termino contabilitá, proveniente de Francia, pero no es muy antiguo como tampoco lo es el termino originario del francés comptabilité, particularmente como nombre de la materia teórica: es notable que tal palabra no figure en el Dictionnaire Universel de commerce de Savary, editado en Paris en 1723, pero a pesar de "bárbaro", este término está legitimado por el uso y es necesario aceptarlo. Giuseppe Cerboni propuso un tiempo para substituir el término raggioneria mediante la logismografía. No obstante, este término, si se observa la etimología de esta palabra, significa descripción de los cuentos; de modo que para mí, parece que este término puede ser usado correctamente solamente con el significado del cual se vale G. Rossi en sus Conexiones Logismográficas (Attinenze logismografiche) para indicar los métodos de registro en general y su teoría. Este término no se puede adoptar para designar toda la contabilidad, ya que, dada su derivación, anuncia solamente una parte de esta materia.

El termino raggioneria, en su caso, sirve para denotar, además de la ciencia que intento definir y su técnica, el trabajo completo pertinente de de la técnica en una determinada empresa y las personas que esperan ese trabajo y las cámaras en las cuales trabajan. Estos múltiples significados son también comunes al termino contabilidad.

La definición de una ciencia, esto es, hacer una síntesis máxima de la misma antes de desarrollar su argumento y sin que se pueda suponer nada acerca de la materia, es una de las cosas más difíciles. Ciencia es, pues, todo aquello que es sumamente complejo y puede ser observada desde diversas perspectivas. Las notables diferencias que acostumbran existir entre las definiciones de una misma ciencia proporcionadas por diversos autores, no deben causar espanto. Esta diversidad de definiciones proporcionadas por diversos autores, se verifica también para la contabilidad. No obstante, no es de mi naturaleza cuestionar palabras y formas. Recordaré ante todo que por razones de la época en que escribieron sus mayores obras, dieron a la contabilidad el mismo objeto y la misma extensión, como lo indican Francesco Villa y Antonio Tonzig y que, al respecto de este punto de la extensión y de los limites, no difieren de mi defunción de las Josef Schrott y de Vincenzo Armuzzi y de los autores del Tratado completo de contabilidad e intentaré identificar dos errores de naturaleza opuesta aunque igualmente graves en mi opinión, que frecuentemente se encuentran en otros autores que se propusieron determinar en el campo de esta disciplina.

Muchos restringen su objeto al estudio de los métodos de registro, esto es, se mantienen en la compilación de los registros de los hechos de la gestión, al examen de aquellos

documentos o prospectos sobre los cuales se apoyan dichos registros o que derivan directamente de ellas. En realidad, si se quisiera observar solamente a las empresas privadas, incesantemente vigiladas por los propios propietarios, aquella restricción podría aceptarse de cualquier modo. Sin embargo, debería admitirse que, al menos en las relaciones económicas, no existe diferencia esencial en la naturaleza de las diversas administraciones y basta saber cómo deben ser gobernadas estas pequeñas empresas para que se encuentren en posición de administrar adecuadamente aquellas de cualquier naturaleza que tengan una máxima importancia y extensión. Esto se aleja mucho de la realidad, pero este antiguo error fue señalado en su momento por Aristóteles; el cual, en su Política, afirma que "no piensan directamente aquellos que dicen ser la misma cosa, el gobierno de un magistrado y de un rey, de un padre de familia y de un patrón, defendiendo que administradores semejantes difieren solamente en amplitud y no realizan ningún cálculo sobre la substancia". Defiende también que la íntima diferencia que existe entre las empresas en las cuales la riqueza es el fin y aquellas en las cuales es un medio para administrar; ya que, hablando de economía doméstica y de la técnica de enriquecerse, notase que, si existe semejanza entre estas por el hecho de que ambas sean ajustadas mediante los mismos instrumentos, sin embargo difieren en la manera de hacer uso de ellos, ya que una los utiliza para un propósito determinado y extrínseco, y la otra con el objetivo de multiplicarlos. Es verdaderamente grande, igualmente, en las relaciones de control, la disparidad entre las empresas comerciales y aquellas que tienen objetivos fuera del orden económico. Aquellas que no nunca padecen límite alguno en sus fines, pues su objetivo es la opulencia progresiva y, según Solón: "ninguna riqueza impone al hombre un fin que no se pueda evaluar". No obstante, no puede ser dicho esto a ellas. No obstante esto se dice solamente de las empresas dependientes, si se trata de empresas comerciales no ayuda a imponer en el progreso del administrador en el camino, que por la autoridad eminente, fueron reconocidos como buenos, ningún freno o límite además de aquellos que le impone el capital y, en vez de esto, en las empresas públicas, los más solemnes actos de control tienen como propósito el hecho de vincular a quien los gobierna señalándoles en cada ramo de acción confines insuperables. ¿Cuáles son y para qué sirven tantas y tan variadas medidas que en los Estados constitucionales se denominan previsión presupuestaria?

Entonces, por no existir una gran variedad en las empresas, en lo que se refiere al choque económico, si la contabilidad, en lo que respecta al aspecto teórico, debe restringirse al estudio de los registros y de aquello que tienen relación directa con dicho registro, debe renunciar a la técnica eficazmente útil en aquellos casos en que tiene un trabajo más arduo.

Es cuidar que los puntos de control económico, que la contabilidad descuida, no puedan ser convenientemente desarrollados por otras ciencias, debido a que ninguna encontraría un lugar apropiado, relacionando estos con los objetos deformes de las relaciones más íntimas que deben unir cada parte de una doctrina.

Otros autores, mayormente contemporáneos a nosotros, en el gran intento de agregar nobleza a nuestra materia, se extienden más allá de la medida de su campo de estudio, haciendo con que abrace en su definición a toda la administración económica, además de la administración como un todo. No obstante, cuando intentan desarrollarla, no saben salir de las vagas generalidades. Ni podrían, ya que la ciencia de la administración cuando quiere, como me parece que debe hacerse, acepta este término en un amplio significado, que se le da en el lenguaje común, que no puede existir. Esta debería comprender no solamente a la sociología, sino también a las ciencias técnicas. Donde no me parece apropiado el nombre ciencia de la administración, que ha sido dada recientemente a aquella que examina a la administración del estado ya constituido, en su acción, en lo que se refiere al desarrollo físico, económico e intelectual de la sociedad. De cualquier manera, esta no es una ciencia que puede contener en sí a la contabilidad, ni se puede admitir una ciencia de la administración económica como un todo, inclusive cuando se pretende restringir, como algunos lo hicieron, su campo, excluyendo de este al trabajo que en algunas empresas apuntan directamente a la formación de los productos. De hecho, incluso estos, al menos implícitamente, admiten que reformar todo el sistema impositivo del un Estado, o gobernar las finanzas o administrar la economía doméstica o dirigir todo el trabajo en los bancos y en las empresas mercantiles y esto, no solamente en empresas manufactureras y agrícolas, son actos de administración económica. Es evidente para cualquiera que no existe ni puede existir una ciencia que de origen a todos estos objetos tan dispares, que desarrolle principios sobre los cuales yace toda la vida económica de los Estados y las familias, como también, una buena parte de todas aquellas innumerables empresas en las cuales se explica la técnica de enriquecer.

Al proporcionar tan amplios límites a la materia que profeso, la escuela aspiraba mostrar al maestro Giuseppe Cerboni que el error en el cual incurre tiene su fundamento en otro, el cual intenté aclarar, que esto es, de que sea inquebrantable la unidad de la administración económica. Cerboni antes, y luego otros, con el propósito de tratar esta supuesta unidad de la administración económica confrontan a la empresa de un pobre operario con una empresa estatal, sin considerar en estas, por lo tanto, a las simples empresas manufactureras, de transporte, de seguros, agraria, de crédito, etc. que son parte

de los Estados. Las dos empresas examinadas difieren en tamaño, en su objetivo y otras cosas, que donde en una los gastos deben ser comparables a los ingresos definidos por sí mismos, en la otra, al contrario, los ingresos de menor monto, hasta cierto punto indefinidos, encuentran razón de ser en la necesidad o conveniencia de los gastos, de esta manera, deben adecuarse a aquellos gastos. Sin contar que el operario, como administrador de su propia empresa, es libre de acción e independiente; el ministro de finanzas posee frenos y vínculos a cada paso suyo, que deben ser dados racionalmente. Con todo eso, caen ambas en el grupo de empresas en las cuales la riqueza solo es un medio para administrar, estas poseen algunos distantes puntos de semejanza. No obstante, se intenta considerar a las empresas, observando entre estas y otras existentes, lo que se refiere a la gestión, esta conexión íntima. El sistema de hechos de gestión es muy variado en las distintas especies de empresas, para que una única ciencia pueda contemplarlas completamente en todos sus aspectos, de esta manera, en los modos deformes en los cuales se efectúan, como en sus causas y en sus múltiples consecuencias. Tanto que, si no se quiere proporcionar a nuestra materia límites muy vagos, es conveniente suponer que son notorias todas las formas mediante las cuales la gestión procede en las innumerables empresas y contemplar solamente los hechos de esta gestión que se refiere a los cambios que determinan o servirán para determinar a fin de ver cómo se pueden, en este único aspecto, estudiar y frenar. En resumen, la contabilidad debe ser la ciencia del control económico y no más.

Las relaciones de la contabilidad con otras ciencias (libro I, capítulo VII)

Al limitar, como lo hice, el campo de la contabilidad, no quise decir que entre esta y las otras ciencias que informan a la administración económica deba o pueda haber discontinuidad o desarmonía: sus principios no pueden ser disonantes de los principios de estas, deben, además, apoyarse sobre estos; pero como la astronomía, la física, la mecánica se valen de las ciencias matemáticas supuestamente notorias, la contabilidad debe valerse de estas ciencias sin, no obstante, intentar desarrollarlas.

Ahora, ¿cuáles son estas ciencias que informan a la administración económica y con las cuales la contabilidad debe tener una relación íntima? La administración económica se refiere a la riqueza en relación a las empresas individuales, entonces, saca a la luz de todas las otras ciencias el hecho de que contemplan la riqueza en algún aspecto. Donde la contabilidad posee conexiones, principalmente con las ciencias sociales, jurídicas y políticas, con las ciencias matemáticas, en fin, con las ciencias técnicas, las cuales indagan las mejores formas mediante las cuales las leyes y las fuerzas de la naturaleza, en emprendimientos diversos, pueden unirse para impulsar la producción de riqueza. Sobre estas últimas

ciencias, es evidente a todas, la estrecha relación que estas poseen con la gestión de la empresa y, por lo tanto, también con el control económico de ella.

Tampoco son menos manifiestas sus relaciones con las ciencias sociales. Las relaciones jurídicas poseen una importancia económica, las cuales relacionan a las personas físicas o jurídicas entre sí o entre aquellas personas y las cosas que son determinadas y sancionadas por el derecho en sus varias ramas; y, evidentemente, la contabilidad no podría ejercer su acción conservadora de la riqueza en empresas individuales si no cuidase de relaciones semejantes. La economía política investiga el mundo de la riqueza en relación a la sociedad de forma universal, la contabilidad estudia, en un determinado aspecto, el mismo mundo en relación a las empresas individuales y, por lo tanto, no puede divergir de la economía política. En particular, la contabilidad pública, teniendo por objeto de estudio el control económico de la administración pública, debe encontrar sus bases en la ciencia de las finanzas y en todas las otras que examinan, en algunos aspectos, la parte económica de la administración realizada de ese modo.

*Pero donde son mas intimas las relaciones es entre una parte de la contabilidad, que se refiere a los registros entendidos en el sentido más amplio de la expresión, y la estadística. En la contabilidad, esta parte junto a la estadística, recoge datos que se refieren a hechos ciertos o probables, liga y resume en datos homogéneos y procede según las leyes y las formas que son propias de esta, así como con los mismos medios pone en evidencia los números concisos y las medidas calculadas. En cuanto a la contabilidad, esta realiza un amplio uso en sus definiciones de diagramas y de cartogramas; además, antes aun de que la cartografía tomase aquellas formas eficaces que en ella tanto admiran. Necker, en 1781, colocó en su *Compte rendu au Roi* cartas geográficas en tinta y señales diversas con el propósito de hacer evidentes algunas noticias contenidas en el *Compte*. En resumen, si la estadística, según observó Chevalier, es *nosce te ipsum*, aplicado a las nociones, la contabilidad es considerada solamente en los registros y el *nosce te ipsum* aplicado a la vida económica de las empresas.*

He insistido en el propósito sobre estas conexiones tan intimas entre una parte de la contabilidad y la estadística porque, para mí, parece que solamente en la necesidad o en la conveniencia de tener noticias de algún modo útil para la administración, los registros pueden encontrar su razón de ser y cuando aquellas noticias agrupan datos homogéneos es incumbencia de la estadística y no de otra ciencia.

Las conexiones entre las ciencias matemáticas y la contabilidad son evidentes a los pares. Las ciencias matemáticas ayudan a la contabilidad, principalmente en la valoración

de la riqueza y de los cambios que esta sufre y, además de esto, en la compilación y en el agrupamiento de los registros y en la demostración de la teoría de los métodos. Las múltiples relaciones que interceden entre varios recuentos de una determinada orden o sistema, tiene lugar entre los grandes números definidos, donde considero un grave error de lógica aquel por el cual se intenta fundar la demostración de la equivalencia entre los débitos y los créditos, que consta en algunos métodos de registro, no más sobre tratados matemáticos, sino sobre aforismos relacionados con las ciencias jurídicas. Es este error fundamental de la teoría aceptada de las cuentas personales, no es cometido por los logismógrafos, sino por muchos ragionieri (contadores) de la vieja guardia.

Cuidando de esta simultanea e íntima dependencia de la contabilidad, con las ciencias sociales y con las ciencias matemáticas, se hace fácil notar un hecho que, caso contrario, sería difícil de ser explicado, con esto quiero decir, que parte de las ciencias de las cuentas fueron desarrolladas así por insignes matemáticos como Luca Paciolo, Cardano y Bellavitis, como por insignes economistas como Jean-Baptiste Say, Stein, Bocardo, Haushofer.

Las cosas dichas bastarán, creo yo, para hacer evidente el error de aquellos que quieren hacer con que la contabilidad derive solamente de las ciencias sociales y que quieren también apoyarla sobre un único principio existente en su fundamento. Como Spencer observa con mucha propiedad, no es posible disponer todas las ciencias en un orden existente tal que cada una se apoye enteramente sobre aquella que la preceda; que, si la ciencia universal es una y se proporcione una única idea, debe derivarse de aquella ciencia particular la cual es fundamente de todas las otras, la filosofía, esta no se apoya sobre un solo hecho o sobre una única verdad, sino en partes más diversas; en fin, que la contabilidad, materia concreta por excelencia, proviene de las últimas en la genealogía de las ciencias e ilumina y ayuda a todas aquellas que la preceden en la enciclopedia. No es necesario, para obtener la unidad en una ciencia particular, aludir a un único principio; en las ciencias sociales y en las experimentales esta unidad proviene de la semejanza de los fenómenos que se observan y de los aspectos en los cuales se contemplan.

No obstante, cúidese, ya que, a pesar del vínculo intenso que existe entre la contabilidad y muchas otras ciencias, cada una posee su propio campo. Considere un objeto que es contemplado por diversas ciencias, el balance de previsión en los Estados. El derecho constitucional colocara de manera firme la facultad sagrada en los gobernados de consentir los ingresos y señalar los límites para los gastos. El derecho administrativo dirá a los magistrados a quien es confiada la ejecución de aquel balance; la ciencia de las finanzas estudiará las varias fuentes de ingresos y las normas según las cuales deben ser repartidos

los gastos; pero solamente la contabilidad podrá describir las bases para la teoría del balance, como el más solemne instrumento de control financiero y estudiarlo en su entera estructura, en los modos mediante los cuales actúan sus múltiples dispositivos. Los cuales, teniendo una íntima conexión con el registro y los otros medios de control financiero, no pueden ser adecuadamente discutidos por ninguna ciencia que no trate de mostrar cómo proceden las ciencias y estos dispositivos. No obstante, la contabilidad tuvo hasta aquí la tarea de desflorar solamente este punto tan importante. De modo que, mientras el balance absorbe, en sus distintas fases, parte del trabajo en los parlamentos y en las asambleas de los Estados de todos los tiempos, regidos de manera particular y oligárquica, no existe ninguna ciencia que lo estudie con alguna amplitud.

La ciencia y el arte en la contabilidad (libro I, capítulo VIII)

Si estuviese convencido de que es correcto el juicio que el público de estudiosos (tanto italianos como extranjeros) hace de la disciplina que alecciono, de su extensión y de su importancia para la vida social, sería un vano esfuerzo y un cansancio inútil hablar nuevamente de la extensión y la importancia para demostrar que la contabilidad tiene derecho de tener un lugar entre las ciencias de destaque, pero no poseo ese poder de persuasión. Muchos, entre los mismos que se propusieron tratar ampliamente esta materia, casi que temerosos de que el humilde nombre, según muchos, hiciera juzgar de poca relevancia a sus obras, buscaron un nombre de apariencia más noble. Francesco Villa y Antonio Tonzig no intitularon sus principales obras simplemente como "Tratados de Contabilidad" (la versión original en italiano usa los términos *ragioneria* y *contabilità* que pueden considerarse sinónimos), sino como "Tratados de Administración". ¿Qué más? La sociedad de los contadores de Florencia, en su boletín N° 3, proclamó que la contabilidad no era una ciencia, sino solamente una técnica. Los cultores de las ciencias afines no se detuvieron mucho sobre este tipo de estudio o hablaron de esto solamente de manera superficial. Jean-Baptiste Say no se constrañe en desarrollar en una sola clase de su "Curso completo de Economía Política" (*Cours complet d'économie politique*) toda la contabilidad comercial y este ejemplo fue seguido por Lorenzo de Stein en su *Sistema de Economía Política (Il sistema dell'economia politica)*, por León Say en su *Consideración sobre la contabilidad por partida doble (Considération sur la comptabilité em partie doublé)*, y por muchos otros. Giusto Bellavitis, el ilustre matemático, corona su vida de científico escribiendo sobre libros de lógica (*Dei libri di ragione a scrittura doppia e della logismografia*) con alguna maestría, no obstante, sin ampliar mucho los conceptos y sin profundizar mucho en sus investigaciones. El tratamiento superficial que estos ilustres

dieron a algunos puntos de la contabilidad, hicieron todavía más mal que el poco cuidado y el "olvido" mostrado por otros, dado que cuando pensadores del nivel de Say, Stein y Bellavitis creyeron poder dar solución con tan poco esfuerzo a las teorías que los científicos en general ignoraron, ¿cómo se puede esperar entonces que estos lo reconocieran, que por detrás de aquellas pocas líneas, escritas con arte tal vez, pero sin profundizar en la doctrina, exista una ciencia que tiene derecho a un lugar diferente?

Lo que causa espanto entonces es ¿y si la contabilidad, en la mayoría de los países, no posee un lugar entre las disciplinas enseñadas en las universidades? ¿Y si también en aquellos países donde, como Italia y Austria, posee un lugar modesto, no exista un debido cuidado en la enseñanza y no fuera estudiada fructíferamente? Es una señal característica de la poca importancia atribuida a la contabilidad del Estado, es un hecho que se admite entre nosotros, tanto en las universidades como en cátedras complementarias y gratuitas, pero no así a la comercial. Se reconoció en una parte de la materia aquella nobleza que se negó a todo, pero la enseñanza restringida a una parte de la extensa disciplina jamás podrá ser dada con eficacia suficiente.

Verdaderamente, esta poca importancia dada a la contabilidad y a sus discípulos es culpa de estos mismos, ya que, aunque existan muchos escritos, no solo buenos, sino excelentes, sobre ramas particulares de la vasta disciplina, existen pocos tratados, tanto en Italia como afuera, que la desarrollen integralmente e, inclusive estos, salvo pocas excepciones recomendables, no están compilados en la manera que serían seguidas por los discípulos de las ciencias hermanas. Los principios no siempre advienen de una consideración de hechos amplios y conscientes; no se da al estudio de la historia de la técnica, especialmente en tiempos remotos, la importancia que le atribuyen los que aplican el método experimental a las ciencias concretas; no ha sido, en fin, común poner en evidencia las continuas relaciones con las ciencias afines.

No obstante, por el hecho de que los términos "ciencia" y "técnica" sean tomados por los escritores con diversos significados, me parece oportuno aclarar, ante todo, cuales son estos significados diversos y en cuál de ellos tengo la intención de utilizar.

Es de sentido común afirmar que la ciencia consiste en el conocimiento y en la exposición de la verdad. Producen ciencia, según el sentido general, aquellos que buscan desvendar los secretos de la naturaleza, que investigan la vida del universo creado en cualquier manifestación y que, a partir de ahí, enuncian sus leyes eternas. Aristóteles, en su *Ética*, nota que la conciencia de la verdad, el conocimiento o la ciencia forma parte de la naturaleza humana. Además, afirma también que cada ciencia puede ser enseñada y que

cada conocimiento puede ser aprehendido, donde cada doctrina está hecha de materias conocidas con anterioridad. Según Pasquales Galluppi, en su Elementos de la filosofía (Elementi di filosofia), la ciencia “es una serie de razonamientos destinados a darnos una conciencia lo más distinta posible de un determinado asunto”; según Rosmini en su Introducción a la filosofía del derecho (Introduzione alla filosofia del diritto), la ciencia “es un sistema de verdad que depende de un solo principio” y, según Schäßle en su Estructura y vida del cuerpo social (Strutura e vita del corpo sociale), la ciencia es “la actividad cognitiva (...) que se propone como objetivo exclusivo e inmediato a la verdad”; según Augusto Conti en su Verdad en el orden (Il vero nell’ ordine) la ciencia es “un orden de verdades acertadas”.

No obstante, deja de existir el acuerdo cuando se trata de definir los límites de la ciencia. La contemplación de la verdad o, si se quiere, la indagación de las leyes a las cuales obedece la vida del universo por sí sola no basta. Se desea también ver cómo el hombre puede obtener ventajas de las leyes científicas, cómo debe guiar a sí mismo, cómo controlar a otros si tuviera que hacerlo, cómo dominar el mundo de las cosas y valerse de sus fuerzas. En resumen, se debe extraer de las leyes descubiertas normas de aplicación oportuna.

Hasta ahora no ha sido más que una abstracción, pero las normas previstas no deben permanecer como una enseñanza estéril: deben ser aplicadas si se quiere pasar del campo del pensamiento al de la acción. Esta es la última fase de la actividad humana y la única directamente útil. Para hacer uso con una mayor eficacia no basta conocer el mejor manera de avanzar en cada caso, es necesario capacitarse para hacerlo con seguridad y rapidez; tanto que cualquier uno debe adquirir para sí un conjunto de actitudes especiales que hagan de sí un ramo particular de tareas a las cuales se dedica un trabajador rápido y con un elevado grado de experiencia. Si se quiere hacer bien sin una gran dedicación de fuerzas y de tiempo, es necesario que el hacer bien se convierta en el hábito normal en nosotros.

Teniendo como premisa los párrafos anteriores, algunos son de la opinión de que la ciencia debe restringirse a la investigación de las leyes y de los principios eternos que rigen la vida del universo en sus distintas manifestaciones y que las normas de oportuna aplicación desprendidas de aquellas leyes constituyen la técnica. Giambattista Vico escribió en su Sobre un principio y fin de las leyes del universo (De universi juris principio et fine uno), que la virtud cognitiva es ciencia cuando adviene únicamente de demostraciones y es técnica cuando se proviene vía de preceptos. Refiriéndose a la economía política, Francesco Ferrara, en su Introducción a las obras de Jean-Baptiste Say (Introduzione alle opere di Jean-Baptiste Say, observa que existe una economía-ciencia y una economía-técnica, ya que “la primera investiga las leyes según las cuales los hombres pueden ejercer una actividad

económica” y “la última deduce algunas cogniciones de dichas leyes y forma una serie de actos positivos o negativos con los cuales se pueda, con un propósito deliberado, regular, acelerar y perfeccionar el cumplimiento de aquellas leyes o ejercicio de aquella actividad. Marco Minghetti, luego de haber dicho que la ciencia tiene como propósito “el conocimiento puro de la verdad” y debe “anteceder y sobreponerse ante la técnica” y, en *Sobre la economía pública y su pertinencia para lo moral y para el derecho* (*Dell’economia pubblica e delle sue attinenze colla morale e col diritto*) complementa: “Que quede claro que cuando hablo de técnica, no hablo de la obra material ya constituida, sino de la teoría sobre la cual se basa tal obra, en la cual la técnica es también un complejo de cogniciones ordenadas y de preceptos. Si la ciencia tiene como objetivo alcanzar la verdad o (para utilizar el término de Platón), “contemplar las ideas y buscar las relaciones de los entes entre las ideas y las leyes que las gobiernan; la técnica, al contrario, concierne a la posibilidad que tenemos de transformar las cosas, busca los medios para ese fin, quita de las cosas las evidencias de aquello que debe ser hecho o evitado por los hombres. La ciencia es especulativa y la técnica es práctica; la ciencia contempla la obra del Creador y la técnica contempla la obra del hombre...”. Luigi Cossa también distingue en su *Guía para el estudio de la economía política* (*Guida allo studio dell’economia politica*) “la ciencia pura tiene como objetivo la cognición de aquello de lo que es...” y la técnica económica o la economía política aplicada, “proporciona conocimiento de las leyes naturales que rigen los fenómenos económicos, deduce principios para dirigir de manera correcta las empresas públicas y privadas, o sea, para iluminar la práctica” y, entonces, afirma, como John Stuart Mill, que la ciencia y la técnica se distinguen entre sí como un modo indicativo que difieren de modo imperativo”.

Otros, contrariamente, conciben a la ciencia en un campo más amplio y también consideran como trabajo de la ciencia la deducción de las normas, preceptos o, inclusive, principios directivos a seguir en una acción efectiva. Entre estos, pocos distinguen en una misma ciencia dos partes: una general, que tiene como objeto únicamente la verdad, y otra, aplicada, que se refiere a normas oportunas a ser seguidas en el ramo de la ingeniosidad humana a la cual la ciencia general se refiere. Para estos, la técnica es una actitud adquirida o hábito a trabajar para alcanzar un determinado fin. Aristóteles, luego de haber definido a la ciencia como fue indicado anteriormente, afirma en su *Ética*, que la técnica es “el hábito de hacer algo con un determinado propósito”. Galluppi nos recuerda en su obra *Elementos de filosofía* (*Elementi di filosofia*), que una técnica “es, en general, la facultad de practicar ciertos medios para obtener un fin determinado”, además agrega que “todas las técnicas se aprenden con la práctica”. Antonio Rosmini-Serbaty afirma en su obra *Prefacio para las*

obras de filosofía moral (Prefazione alle opere di filosofia morale) que, “el hombre es un ser cognitivo o activo y por eso la vida humana se divide adecuadamente en teoría y práctica””es conveniente observar que la técnica es el hábito de trabajar según ciertas normas para alcanzar determinado fin... y, debido a eso, todas las técnicas pertenecen verdaderamente a la práctica..., al contrario de las ciencias, que son teoría”. Comte agrega, en su Curso de filosofía positiva (Cours de philosophie positive), que: “todos los trabajos humanos son o de especulación o de acción: ciencia, que proviene de la previsión; previsión, que proviene de la acción: esta es una formula muy sencilla que exprime de una manera exacta la relación general de la ciencia y la técnica al tomar estas dos expresiones en su acepción total”. Raineri en la obra Sobre pedagogía (Della pedagogia), afirma que “una (la ciencia) converge en pensamiento y es un sistema de cogniciones; mientras que la otra (la técnica), para el trabajo es un sistema de acciones; no obstante, ambas se complementan mutuamente, dado que la ciencia necesita de la técnica para ser útil a la vida y para dirigir el desempeño de las cosas humanas y la técnica necesita de la ciencia para ser iluminada y consciente de su objetivo y de su potencia.

Desde mi punto de vista, esta última es la más general y la más verdadera interpretación de los términos ciencia y técnica. Entendida de este modo, la ciencia, en su universalidad, abraza todo aquello que pueda ser conocido, que pueda ser aprendido por la mente y que pueda ser transformado en doctrina. La técnica, no obstante, abarca cada actitud o hábito de trabajo para alcanzar determinado fin y puede tener por objeto la realización del bien, de lo bello y de lo útil. Se la referencia, además, en el lenguaje común, como la técnica de vivir con rectitud y la técnica divina de Dante, de Rafael, de Michelangelo, la técnica del tejedor, del sastre, del carpintero. Si se toma al termino técnica como significado de actitud o hábito adquirido para operar racionalmente, el sentido es claro en todos los casos; sin embargo, deja de ser tan claro si aquel termino denota una serie de preceptos. Está claro que en este hecho puede existir una manifestación suprema de técnica sin que se produzca una enunciación de las leyes y preceptos seguidos. Nadie reveló y, tal vez, nadie revele jamás todas las leyes eternas de lo bello que el genio de tantos virtuosos supo aplicar en obras de fama inmortal. Brunelleschi fue divino al construir la maravillosa cúpula de Santa María Del Fiore, donde se aplicaron las más difíciles leyes de la estática sin jamás haber sabido formularlas.

Igualmente entendida en este sentido, la técnica no es directamente acción, es bueno que recordemos eso; pero si la actitud, el hábito dirigido a la acción ordenada, donde se pretende distinguir la técnica en sí de su práctica.

El desarrollo de la civilización se produjo con la división del trabajo y, por lo tanto, de las técnicas. Para cada orden de actividad humana se puede notar que antes aparece la operación instintiva, o sea, la técnica empírica, luego se dan las normas que se coordinan con los principios y con las leyes eternas, de modo que la ciencia en su plenitud viene por último. Entonces hija, la técnica racional, el pensamiento y la acción, la ciencia y la experiencia juntas no encuentran ningún obstáculo insuperable al rápido e indefinido progreso.

Aclarado el significado de los términos ciencia y técnica que juago más apropiado, regreso a mi propósito.

Nadie puede negar que el control económico, como intenté definir (en el capítulo V de la introducción de este libro, página 26), constituye una rama distinta del ingenio humano y que la contabilidad es una técnica que vive por sí misma. En todas las empresas, por complejas que sean, agentes especiales registran los hechos de la gestión, frenan y controlan el trabajo de todos los que forman parte de la administración económica y de estos agentes se exige mucho estudio, preparación y habilidades. No obstante, de cada técnica se puede encontrar la ciencia, según Antonio Rosmini-Serbatì en su obra Prefacio para las obras de filosofía moral (Prefazione alle opere di filosofia morale), dado que cada orden de acción humana, así como cada orden de fenómenos naturales yacen sobre leyes eternas. Deben existir normas y reglas para trabajar directa y fructíferamente y estas reglas, que pretenden ser consideradas racionales, deben surgir de leyes y principios generales.

Alguien podría instaurar la objeción de que la contabilidad encuentra estas leyes y estos principios en otras ciencias y que, por lo tanto, también en el aspecto teórico, no es nada más que una técnica. Inclusive, bien se que la contabilidad posee conexiones con el derecho, con la economía, con la estadística, con las ciencias matemáticas, y así sucesivamente; no obstante, exactamente por relacionarse con todas estas ciencias, no puede depender totalmente de ninguna en particular, no puede encontrar en ninguna de ellas todos los principios de los cuales pueda inferir directamente las múltiples normas que deben regir la práctica sin fin de esta técnica. Comprendo que se pueda, de algún modo, sustentar que la contabilidad es simplemente una técnica, una rama particular del derecho o de otra ciencia, o bien deberá hacer referencia a una simple aplicación de los principios desarrollados en la materia, pero no me convengo de que pueda existir una serie coordinada de normas de aplicación oportuna que no advenga inmediatamente de un grupo ordenado de principios.

¿Es el objetivo de la contabilidad, puesto que forma un todo en sí mismo, “dar importancia al ser capaz de proporcionar un campo especial de una disciplina?”. Podría

restringirme de verdad de decir que nadie definió hasta ahora los límites que una serie de demostraciones teóricas debe alcanzar para aspirar a la dignidad de la ciencia; que puede haber ciencia amplia y breve; que las verdades no poseen grados entre sí, sino que todas son altas y nobles; que, finalmente, en la república de los científicos, la aristocracia proviene, no del saber diverso, sino del saber mayor.

Para esto intentaré demostrar que el control económico en nuestros tiempos realmente adquirió la relevancia que es objeto de la contabilidad. Se puede decir que la contabilidad, definida como técnica, es tan antigua como la empresa y las sociedades constituidas. Sin embargo, en la sociedad de los héroes y de los padres primero, así como lo definió divinamente Vico en su obra Ciencia Nueva (Scienza nuova), las sociedades más arcaicas y, aun como vemos en algunas tribus semi salvajes, la contabilidad se reduce a poco más que la vigilancia de los jefes. Luego se desarrolla a medida que evoluciona la civilización y crece la riqueza y, principalmente, la riqueza mobiliaria, porque es por la naturaleza del control económico que su importancia no es solamente en razón de la riqueza, sino en razón compuesta por la riqueza y la rapidez de sus cambios. Jamás fue tan grande como ahora la proporción entre los bienes muebles y los inmuebles, jamás fue tan rápida la circulación de los productos, jamás fue tan intensa la vida útil de los bienes. Desde hace aproximadamente las industrias y con ellas el comercio y el crédito, progresan con afán. La aplicación del vapor y de la electricidad como fuerza motriz, las rutas de hierro, la navegación a vapor, el telégrafo y el teléfono cambiaron al mundo. Nadie, hace dos siglos, podría adivinar que tanto dinero se encontraría bajo la custodia de particulares y de compañías privadas. No existe comparación posible entre la enorme proporción de riqueza privada que hoy consta en los balances públicos y la que constaba en los mismos en los siglos pasados. La vigilancia de quien tiene interés directo en la honesta y transparente administración de los bienes y el medio de control que ha faltado en los casos de mayor importancia es difícil de suplir. Si hace algunos siglos, cuando los Estados eran pequeños y pobres, sus balances y los de las corporaciones públicas locales, cuando las empresas colectivas eran raras y modestas, se podía, de algún modo, sustentar que la técnica del control no era ardua, ni tampoco amplia, era su teoría, lo que no se puede decir ahora, definitivamente.

Una última cuestión. Admitiendo también que la contabilidad tiene un objetivo distinto y de tal importancia, puede dar lugar a una ciencia particular, ¿se puede decir que esta ciencia se forma sobre este hecho? Responderé con Marco Minghetti, que afirma en su obra Sobre la economía pública (Della economia pubblica) que, “si quisiéramos referirnos a una ciencia solamente como aquella serie ordenada de cogniciones a las cuales nada falte, en sus

partes y en su totalidad, no se espera que esto jamás se convierta en una retracción del intelecto humano. Entre los perfecto saber y el empirismo vulgar el intervalo es inmenso y es exactamente en la dimensión de este intervalo donde las cogniciones humanas son colocadas”. Ahora, entre las varias disciplinas, la contabilidad teórica no sería por ventura la más reciente, ni la menos desarrollada. Desde Benedetto Cotruglo, quien fue el primero en dirigirse hacia la partida doble, desde el compilador desconocido del pequeño y más brillante tratado en el cual se describe tal forma de registro, acogido bajo el título *Tractatus de computis et scripturis*, desde Luca Paciolo en su *Summa* y desde Franc Muñoz de Escobar con *De rationciniis administratorum*, desde Heeser con *De rationibus reddendis earumpue revisiones loci comunes*, desde Prunsterer que trataron en el decimo sexto y decimo séptimo siglo sobre la contabilidad de Estado, a Villa, a Tonzing, a m. le Marquis D’Audiffret con su *Système financier de la France*, a Eduard Löw con *Theorie des Rechnungswesens*, a Josef Schrott con *Lehbuch der Verrechnungswissenschaft*, a Lefèvre, a Guilbault, a Dicksee, a Wolf, a Gomberg, a Massa, a Rossi, a Cerboni, a D’Alvise, a Armuzzi, a Rigobon, nuestros contemporáneos, larga es la serie de valientes expositores de cosas relevantes para la contabilidad. No se puede decir que en el estado actual de nuestros estudios, la contabilidad teórica ha desarrollado la importancia de su objeto, se debe reconocer que aún falta mucho por realizar para hacer de la plena lógica de cada ingenio un procedimiento de la técnica y facilitar a esta un constante, rápido e indefinido progreso, no se puede, no obstante, poner en duda que la contabilidad haya progresado gradual y constantemente a lo largo del tiempo, en cada una de las ramas del conocimiento.

La pregunta que me podría ser hecha: si existe distinción, por parte de la contabilidad, entre la parte que es una mera contemplación de ideas y la enunciación de principios y la parte aplicada, o mejor, aplicable, que se explica en normas o preceptos, si no es el caso de restringir en un tratado en general a la primera parte solamente. Respondo: que esta distinción, difícil en cada ciencia concreta, aun más en esta ciencia que estudio, la cual figura entre las últimas y que reputo ser un deber del científico vislumbrar lo más directamente posible las condiciones y necesidades presentes de la vida social. Desarrollaré entonces las dos partes. Bien sé que mientras una “tiende a volverse inmutable”, la otra “está destinada a adquirir extensión y materia”, pues aquella posee “por su tipo, la verdad es que es eterna”, y esta “debe hacer con los.... errores del día que mutan con los cambios generacionales”, sé también que “aquella abraza a todos los tiempos, y esta solamente es venidera”, además una “venida” próxima, donde solamente la ciencia pura puede vencer el tiempo, pero sé que en este afán de progreso del saber, característica y

gloria de nuestros días, es la falta de modestia, lo que impide el pensamiento para más allá del mañana. Reputo que solamente un curso general sobre la disciplina deba restringirse a la aclaración de las aplicaciones capitales más difundidas y que las últimas explicaciones de la técnica en las empresas, considerando su número y tamaño, tiene una pequeña y relativa importancia y deben formar el objeto de estudio especial. En el desarrollo de la materia no cuidaré de distinguir en libros y capítulos diversos aquella parte de la doctrina a la que se puede referir como pura aplicación de teoremas, y aquella otra que se refiere a las aplicaciones oportunas, no obstante, entrelazaré los receptos con los principios y haré seguir a la exposición de las ideas que juzgo verdaderas y a la descripción de los procedimientos que considero más útiles la crítica de las ideas y de los procedimientos disonantes, pero en boga. Así lo hace la mayor parte de los escritores de otras ciencias concretas, y explícitamente los escritores de ciencias de las finanzas, tales como Joseph Garnier en su obra Tratado de finanzas (Traité de finances).

Entre la ciencia general y la aplicable, y entre la técnica y la práctica, como no hay discontinuidad de proceso, no debe existir jamás desarmonía. “La ciencia puramente contemplativa perdería su gracia si no cuidase de la técnica del trabajo”. Recuerdo haber leído en la autobiografía de John Stuart Mill que su padre, el historiador y economista James Mill, se inquietaba cada vez que oía una afirmación equivocada, pero aun así, es muy común, que un concepto verdadero en teoría no lo sea en la práctica. Lo que es verdadero en el campo del pensamiento y de la teoría, no puede ser oportuno en el campo de la acción y del arte. Entonces no debe haber discordia entre quien investiga la teoría de una técnica y quien la ven en su práctica. Ambos deben tener como objetivo el asiduo e indefinido progreso de un todo, técnica y ciencia, indisolublemente conjugadas. No menos de tres empleos diversos. Los técnicos buscan vencer las dificultades de hoy, cuidan de los particulares y pueden ser excelentes operadores de una técnica especial, aunque no posean una amplia doctrina. Los científicos, más que simples hechos, consideran su clase, abstraen de los hechos las ideas y los principios, los evalúan y difunden: cuidan de lo general y no pueden descubrir nuevas verdades, ni realizar obras fecundas, ni siquiera respecto a un punto especial de la disciplina, si no las conocen enteramente y si no tienen familiaridad suficiente con las ciencias afines. No obstante, en todas las ramas de la ingeniosidad humana, la teoría es en general, antecedida por la técnica, en cuyo campo solamente han nacido progresos verdaderos y durables. Por lo tanto, el científico, si no gusta de correr riesgos al realizar una obra basada en el vacío, debe alcanzar siempre la fuente de la vida de la técnica y de ella estudiar lo natural y su efectivo desarrollo. En esto reside el método experimental al cual solamente se

debe el inmenso y continuo incremento de las ciencias concretas, luego de Francis Bacon y Galileo Galilei. Se debe, con atento cuidado, examinar cómo el control económico funciona realmente en las multiformes empresas y se debe, con gran amor y largo estudio, investigar el pasado, pues solamente de una amplia y consciente observación de los hechos pertenecientes a tiempos diversos, a lugares diversos y a empresas de diferentes tipos se podrá inducir, con alguna esperanza de descubrir la verdad de los hechos, a los principios de este control y de las leyes de su evolución. Ningún país se encuentra más adaptado para estos estudios que nuestra patria (Italia). Si la historia y los riquísimos archivos no bastasen para revelarnos que en Italia, antes y después que en cualquier otro lugar, tuvo su desarrollo el control económico, la lengua, a merced de la riqueza y de la perfección de esta terminología, nos daría pruebas incontestables de esto. Ninguna otra lengua puede equipararse, además de esto, en todas las otras buenas naciones civiles, parte de los términos técnicos referentes a la contabilidad son italianos o de origen italiana.

Distribución de la materia (libro I, capítulo IX)

Si hubiese uniformidad plena de las funciones en las empresas, si en todas ellas el control económico fuese aplicado de una manera, sería, si es posible, imperativo la exposición de toda la contabilidad en una sola serie de principios y normas. No obstante, tal unidad restricta en la administración, y por así decirlo, en el control económico, no existe. Cada sector de la economía posee funciones características propias que no aparecen en los demás sectores o que asumen un aspecto esencialmente diferente. Entonces, se pretende distinguir en la contabilidad la parte común a todas las empresas y la parte aplicada a las empresas de los principales sectores económicos.

La primera parte, es decir, la contabilidad general, debe tratar del control económico en todas sus etapas y en todos sus aspectos capitales. Debe, ante todo, aclarar la índole del objeto de este control, esto es, la riqueza o el patrimonio de las empresas, estudiar sus principales órganos y sus funciones, señalar los instrumentos de control capital, desarrollar en suma los principios de la disciplina.

Entonces, es evidente que la contabilidad referida en el campo de la técnica, no podría jamás cumplir su acción de conservación de la riqueza en empresas donde se ignora cómo se mide dicha riqueza. Puede nacer la duda si la valoración de la riqueza no debe ser notada por cualquiera que trabaje con la contabilidad; y mientras exista una ciencia especial, la cual trata de esta tipo de valoración, que es la estimación. No obstante, la estimación, tal como desarrollé el tema hasta aquí, no contempla todos los tipos de riqueza, esta se restringe, la mayoría de las veces, a los bienes rurales y a los edificios: se estudia en sus

condiciones efectivas, en determinado momento, no en su transformación y no considera nada además de los valores venales o de venta. Al contrario de esto, el control económico, para que sea involucrado enteramente, debe valorar riquezas de todo tipo y no solamente las que existen en un determinado momento, sino también las variaciones que sufrieron o sufrirán; además, al no poder siempre poner en evidencia los valores de venta verdaderos, el control económico debe suplir con subterfugios oportunos. La valoración de la riqueza en la contabilidad posee un campo más amplio que la estimación y, en algunos casos, diferente; y, por otro lado, su teoría debe tener un lugar apropiado y no sea pequeño en los trabajos que son desarrollados en esa disciplina. No por menos, la contabilidad, además de los puntos en común con la estimación de la riqueza, debe uniformizarse con los principios de dicha estimación, no debe formar “peritos estimadores”, sino simplemente elevarse a un nivel en el cual pueda comprender el trabajo de esos estimadores; donde en los puntos comunes debe restringirse a exponer los criterios fundamentales de este análisis estimativo dejando, no obstante, a la propia estimación el desarrollo de sus propios fundamentos.

La gestión de las empresas, como la vida de los organismos, no interrumpe su continuidad; aun puede ser idealmente dividida en lo que se refiere al recurso de las estaciones o de determinadas acciones de control, considerando periodos de administración que coincidan o no con el año fiscal. O mejor, el trabajo de la contabilidad que se refiere a un determinado periodo, comprende tres partes distintas: la primera, antecede a los hechos del periodo en cuestión y tiene por objetivo establecer un punto de partida a fin de poder apreciar, más adelante, los resultados de la propia gestión y, algunas veces, la tarea de informar y moderar el trabajo del administrador; la segunda parte, acompaña a la gestión y tiene por objetivo mantener en evidencia todas las noticias que se refieren a los acontecimientos de la gestión, la cual registra, frena, modera y controla todo el trabajo administrativo; y la última parte, sigue los acontecimientos y tiende a demostrar cuales fueron los resultados finales de la administración económica que deben ser elogiados o criticados.

Cualquiera que sea el tipo de empresa, se debe procurar y señalar la subsistencia y consistencia de los bienes, de los créditos y de los débitos de todo tipo que, reunidos, formen el patrimonio; se debe, en suma, proveer elementos para la construcción o la corrección del inventario. Además, para algunas empresas, puede ser que se vislumbre también cuáles son las posibilidades de negocios futuros y proporcionen iguales previsiones de ganancias y presentan estas previsiones en prospectos apropiados y en planes de negocios, los cuáles, si se refieren a la administración independiente, dirigida por el propietario, tiene solamente el

fin de iluminarlo y de hacer más rápido el administrar sabiamente, recordando cuáles son los negocios más oportunos a ser iniciados cada uno en a su tiempo o llevando a cabo las actividades que los acordarán. No obstante, si se refieren a empresas dependientes, son instrumentos eficaces de verificación y pueden vincular la acción administrativa, inhibiéndolas de salir del rumbo hacia el cual se dirigen.

Durante la gestión es necesario que se entienda que en cada caso que se ponga en evidencia los hechos administrativos, sus causas y sus efectos, tanto al establecerse los históricos de estos hechos, como al compilarse aquellos actos y/o documentos, estos pueden indicar los derechos y deberes que advienen de dichos hechos, o que los altere. A esto se restringe el trabajo de la contabilidad si la empresa es independiente, simple y no dividida. Sin embargo, cuando el propietario se vale de la ayuda de otros agentes, o sea, cuando la empresa se vuelve compleja o compuesta por departamentos, este trabajo se extiende al completar todos aquellos actos y todas aquellas prácticas para las cuales hayan sido contratados dichos agentes. Si, finalmente, el administrador no es ni independiente ni incontrolable, pero debe responder sobre su propio trabajo, el control debe ser más completo y persuasivo, si debe recoger y preparar todos aquellos datos y documentos, los cuales pueden demostrar y probar que la gestión en cada uno de sus actos, probada, sabia y visible.

Ayuda entonces, en todas las empresas, resaltar cuales fueron sus resultados y exponer los datos reconocidos en prospectos adecuados. Sin embargo, en empresas dependientes las señales son, aunque sean inútiles, necesarias y se deben probar la exactitud de sus datos y explicarlos en relaciones convenientes. Luego que se da señales perceptibles de aquellos que ejercen la autoridad en la empresa, estos deben ajustarse si las cuentas son fidedignas y si la gestión de la cual provienen los resultados no pueda ser señalada y deben también, según el caso, aprobarlas o no.

De todas las cosas discutidas, la contabilidad teórica debe tratar, además de los fundamentos de la ciencia y de la valoración de la riqueza, de los inventarios, de la previsión y de la limitación de los hechos de la gestión, de su liquidación y de su abastecimiento, de todas las teorías que se conectar a los métodos de registro y a los instrumentos de estos métodos, de las señales y de su eventual revisión y aprobación.

Cada empresa, como cada cosa en este mundo, tiene un principio y un fin, el comienzo de su primer periodo de ejercicio o el cierre del último, asumen aspectos diversos de la apertura o del cierre de cualquier periodo intermedio: donde la contabilidad deberá investigar cuales son las formas más apropiadas que debe asumir el control económico en estos dos puntos extremos de la vida de las empresas.

Aquí se tomará el término contabilidad general. El camino recorrido debería repetirse por parte de todos los tipos de empresas, aclarando cómo pueden ser aplicados por cada una los principios directivos generales y enunciando las normas peculiares propias de cada tipo y orden, dependientes totalmente de las condiciones particulares y características de cada una. Si no, juzgo que en un curso general de contabilidad sea oportuno bajar hasta las últimas aplicaciones en las empresas, que, por su tenue importancia, o por el número restringido, interesan poco. La contabilidad de tales empresas encuentra explicación más adecuada y más útil en trabajos especiales compilados por aquellos que poseen de su trabajo y de su gestión un amplio conocimiento práctico. Me restringiré, por lo tanto, a decir acerca de las principales aplicaciones. Trataré más ampliamente de la contabilidad del Estado, investigando nuevas evidencias de los principios y de los preceptos del desarrollo natural que la contabilidad pública tuvo en las principales naciones. Digo, pues, con igual amplitud e igual método de contabilidad de las empresas públicas locales, es decir, empresas públicas de las provincias, de las municipalidades, de las obras de la iglesia, etc. En fin, hablaré de las principales y más singulares aplicaciones de la contabilidad en empresas industriales y agrícolas y en las empresas privadas, ya sea, en condiciones normales o anormales, en suma, de la contabilidad en empresas civiles, en pericias, en liquidaciones, en reorganizaciones de administraciones, en quiebras, en división de bienes y así sucesivamente.