

## FORMACION HISTORICA DE LA CONTABILIDAD

El objetivo de este documento no se centra en enumerar a los distintos tratadistas, sus vidas y obras, sino estructurar una perspectiva sobre la formación y evolución de la técnica contable.

La perspectiva histórica sirve para entender como se ha llegado al estado actual de conocimientos.

La historiografía de la ciencia contable que hoy precisamos debe contar con los datos de la historia económica y social, de manera tal poder apreciar la influencia que la sociedad o medio ambiente financiero ejercía y ejerce sobre la técnica contable.

En suma, la relación cronológica de los hechos, la critica científica y la historia externa son los tres elementos fundamentales para acometer esta tarea, tarea difícil : afirmar lo contrario seria pedante, deshonesto e irresponsable.

Por ello, tratare de presentar, sin embargo, las grandes líneas del pensamiento contable, de modo tal de comprender las distintas teorías y técnicas que actualmente coexisten en el campo de la contabilidad.

Para concluir, en diferenciar la teoría contable, de la contabilidad normativa, pues lo que se pretende, es que los asistentes comprendan el **por qué** de la tarea que esta realizando, por encima del **cómo** se hace en materia contable.

Podemos colocar un eje de los tiempos:



Las razones por las cuales hacemos esta división, es para diferenciar etapas o épocas en que se toman nuevos rumbos en base al carácter evolutivo del conocimiento.

Desde que el hombre se preocupo de su futuro, también se preocupó por hacer sus cuentas, pero en verdad no siempre supo, que hacer racionalmente con la información que guardó.

Las mas antiguas manifestaciones del pensamiento contable son las “ cuentas primitivas” , o sea, las que identificaban los objetos (generalmente a través de figuras) y una cantidad de esos mismos objetos ( representados por trazos o surcos) como medios patrimoniales.

Admítase pues, que ya cerca de hace 20.000 años el hombre registraba los hechos de la riqueza en cuentas, por cierto de esta forma primitiva. Y así, podríamos seguir hablando de los distintos períodos que solo vamos a clasificar en:

- a) Intuitivo Primitivo
- b) Racional Mnemotécnico

- c) Lógico Racional
- d) Literario
- e) Pre-científico
- f) Científico
- g) Filosófico Normativo

Podemos hablar horas y horas acerca del progreso o avance de nuestra ciencia, pero creo que ha llegado el momento de preguntarnos: La contabilidad es : ¿ **Un hacer o un saber ? ¿ Es práctica o teoría ?**

Al abordar el estudio de la contabilidad se plantea el problema de cómo enfocar esta tarea. Si pretendemos definirla como ciencia, técnica o arte, discusión a menudo estéril, si tratamos de llegar a su esencia.

Un proceso bastante generalizado a partir de los años 80 ha sido concebirla a partir de las normas contables, y puedo decirles que de este modo se aprende a contabilizar, pero no se aprende Contabilidad, ya que el obrar así implica seguir procedimientos mecánicos pero no se conocen los fundamentos conceptuales sobre los que se apoya la norma, desconociendo además alternativas posibles de resolución que fueron dejadas de lado por la norma. Es decir, esta forma de encarar el estudio privilegia el : **hacer con un nulo o escaso saber.**

La otra manera de abordar la contabilidad consiste en presentarla como un conjunto de fundamentos epistemológicos que dan sustento a la elaboración de normas aplicables a casos concretos. De esta forma, los conocimientos, **saber**, se transforman en aplicaciones prácticas, **hacer**.

Si nos preguntamos *¿que es la contabilidad ?*, nos estamos introduciendo en la epistemología contable, en la teoría del conocimiento de la disciplina.

Podemos a continuación enumerar una gran cantidad de definiciones elaboradas por reconocidos investigadores y doctrinarios. Pero esa no es mi intención, sino tratar de que comprendan que la *“Teoría de la Contabilidad”* abarca un conjunto de elementos y conceptos comunes en todos los sistemas contable. Por sistemas contables entendemos el conjunto de reglas orientadas a una finalidad concreta.

De esta manera estamos en condiciones de afirmar, que la Teoría Contable reúne un conjunto de hipótesis sobre lo que tienen en común los sistemas contables. Dentro de estos supuestos básicos comunes podemos citar:

- a) El sistema numérico
- b) Los objetos que circulan (bienes)
- c) Los sujetos que interactúan con los objetos
- d) Las transacciones
- e) Los métodos de captación y representación, etc.

Analizando el objeto y objetivos de la contabilidad, llegamos a la conclusión que las tendencias dominantes son las corrientes pragmáticas y científicas que responden a la doctrina anglosajona y a la europeo continental respectivamente.

La doctrina anglosajona considera a la contabilidad como una técnica por medio de la cual la información económica de una empresa es tomada en cuenta y presentada a sus usuarios. Esta doctrina resuelve los casos y para ello establece principios o normas que conducen a soluciones prácticas, aunque dicho conjunto de normas no respondan a un articulado perfecto.

En cambio la doctrina europea-continental se inclina por considerar a la contabilidad como una ciencia que estudia a las haciendas y a su patrimonio.

Al estudiar el pasado se advierte que el conocimiento contable progresa a la par de la evolución de la humanidad. Por ello, hubo avances, estancamientos y progresos que acompañaron la evolución de la sociedad. En este sentido tenemos que rastrear en el pasado, si queremos conocer la razón de los actuales procedimientos y predecir los futuros. La mayor parte de los historiadores coinciden en remarcar tres grandes períodos:

- a) Partida Simple o Arte Empírico
- b) Divulgación del Arte o Partida Doble (Estancamiento)
- c) Período científico

El primer período abarca de las civilizaciones más antiguas hasta 1202 aproximadamente y en él, las anotaciones se realizaban en forma completa y cronológica (identificación completa del hecho económico), sin estar sometida a procedimientos, ni basarse en principios preestablecidos. Tal simplicidad no permitía detectar errores y por otra parte la partida simple sólo operaba con cuentas patrimoniales no apareciendo las cuentas de resultados.

El período de Divulgación del Arte va desde 1202 hasta 1494, durante el cual se desarrolló la partida simple hasta su transformación en la partida doble teniendo origen esta aparición en el crecimiento de la actividad económica de la época. Esto implica un cambio en el concepto de riqueza (acumulación) para pasar a hablar de *Capital Productivo*, (concepto actual de mantenimiento de capital).

Con la partida doble aparecen los conceptos de :

- a) débitos y créditos para las cuentas
- b) Las cuentas pérdidas y ganancias
- c) La existencia de un libro Diario
- d) El balance de comprobación
- e) Este equilibrio entre débitos y créditos se expresaba: Activo – Pasivo = + / - Resultado

Las características principales eran:

- 1) Asientos simples dos cuentas con redacción extensa
- 2) El balance era de comprobación no de situación
- 3) La práctica contable era complicada, no existía el concepto de “ejercicio” y menos aún los aspectos de valoración.

Desde 1494 hasta 1840 se produce el período de aplicación y extensión de la partida doble, no ocurren avances importantes desde el punto de vista de la metodología, pero sí comienzan a perfilarse una serie de conceptos como : resultado del período y preocupación por el valor de los inventarios.

La expansión de los principios de la partida doble por todos los países del mundo, van mejorando sus aspectos y amplían su práctica. Podemos destacar:

- a) La aparición del inventario como pieza clave en la teneduría de libros, conectando el mismo con la determinación del resultado.
- b) La prescripción de la obligatoriedad de llevar libros, al establecer que el inventario debe hacerse cada dos años.
- c) Se determinan los períodos contables

- d) Se incluyen aspectos relacionados con la valoración poniendo en énfasis la “*prudencia o el valor mas bajo*”, cuya finalidad era proteger al acreedor frente al deudor.

El período científico se extiende desde alrededor de 1800 hasta nuestros días. Durante el mismo, como consecuencia de la revolución industrial se incrementa la actividad económica la cual produjo profundos cambios en la contabilidad, generando corrientes doctrinarias cuyas consecuencias llegan hasta nuestros días.

Durante este período comienza a diferenciarse la teneduría de libros de la contabilidad, una como el arte de registrar y la otra con el objeto primario: *brindar información y como objetivo medir el patrimonio y por ende determinar resultados*. Podemos sintetizar a estas corrientes doctrinarias en la:

- a) Escuela Tradicional
- b) Escuela Intermedia
- c) Escuela Moderna

Pero antes de ejercitar para comprender los cambios operados en el pensamiento contable de estas escuelas, es bueno destacar que en 1880, aparece en EEUU la profesión de Contador Público, asimismo, se crean las primeras asociaciones de contadores y comienza a desarrollarse la idea de la regulación contable.

Sin embargo, esta incipiente regulación no alcanzó a ser suficiente y debido a la crisis de 1929/30, con el derrumbe de los mercados accionarios, demostró tener falencias sustanciales en aspectos de medición y de información a proporcionar.

Si bien la SEC tiene autoridad para emitir normas contables desde 1934 siempre a respetado el concepto de emisión por parte del sector privado.

Durante los veinte primeros años (1938/1958) el Comité de Pronunciamientos de Contabilidad, se ocupó de los problemas de la praxis a través de boletines, los famosos ARB, que constituían verdaderos principios contables, llegando a emitir 51 ARB.

En 1959 este Comité se transforma en Consejo de Principios de Contabilidad con la finalidad de elaborar un cuerpo orgánico de principios contables. Estos se llamaron APB llegando al número de 31 opiniones, las cuales para su aprobación necesitaban las 2/3 partes del Consejo. Continuaron por veinte años las críticas por la falta de independencia, lo cual generó la idea o necesidad de la regulación estatal. Es por ello, que en 1973 los profesionales se reorganizan para evitar tal circunstancia y dan nacimiento al Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB).

Mientras esto ocurría del otro lado del continente (corriente europea continental) estudiaba la problemática a través del Comité para la Coordinación de la Profesión Contable (ICCAP), y al grupo de estudio Accountants International Study Group (AISG).

El AISG creado en 1966, fue un grupo de estudio de problemas contables comunes llevados a cabo por instituciones profesionales de EEUU, Reino Unido y Canadá, estos tres patrocinadores más cinco países en 1973 dieron nacimiento a la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad, dando en 1977 a luz a la Federación Internacional de Contabilidad (IFAC), con el objetivo de una integración supranacional.

Si vemos que pasó en nuestro país, podemos decir que los problemas eran similares y respondían al siguiente contexto:

- a) Modelo agro-exportador: 1891 : creación del Colegio de Contadores
- b) La crisis del 29/30 : creación de la FCE 1913
- c) Creación de la Federación Argentina de Graduados en Cs. Económicas (FAGCE)

- d) La intervención estatal en la economía : Reglamento de la profesión de Contador Público 1945.
- e) Desarrollo industrial : elaboración de los PCGA 1969
- f) Inflación : Regulación del ajuste por inflación
- g) Replanteo de la técnica contable : Abandona ITCP aparición de las RT.
- h) Mercosur: Normas Contables de Uruguay, Paraguay, Brasil y Argentina
- i) Globalización: Normas Contables del IASC.

Este camino que hemos transitado de la normativa contable nos permite afirmar, que hemos transitado casi por lo mismos problemas, teniendo un quiebre digno de destacar alrededor de 1960, cuando se cambia el paradigma contable de “*determinación del resultado*” por el de “*utilidad de la información*”. Así pasa el contador público a tener un papel preponderante en el desarrollo de la disciplina.

Ahora si veremos como fueron evolucionando los pronunciamientos contables a través del tiempo y enfocado en las tres escuela antes mencionada, tradicional, intermedia y moderna,

Ejemplo Práctico a desarrollar en el aula.

Dr. Eduardo Maldonado