EVOLUCION DEL CONCEPTO DE CONTABILIDAD

A TRAVES DE SUS DEFINICIONES

Jorge Tua Pereda

Catedrático de Economía Financiera
y Contabilidad de la Universidad Autónoma
de Madrid

Referencia: "Evolución del concepto de Contabilidad a través de sus definiciones". *XXV Años de Contabilidad Universitaria en España*, homenaje al Dr. D. Mario Pifarré Riera. Ministerio de Hacienda, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1988. Págs. 895 a 956. Incluido en el libro *Lecturas de Teoría e Investigación Contable*. Recopilación de artículos del autor. Centro Interamericano Jurídico-Financiero. Medellín (Colombia), 1995. págs. 121 a 188.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. ALGEBRA DEL DERECHO *VERSUS* DISCIPLINA ECONÓMICA
   2.1. Los orígenes matemáticos de la Contabilidad
   2.2. ¿Vinculación a la estadística?
   2.3. ¿Disciplina jurídica?. La escuela jurídico-personalista.
   2.4. El programa de investigación económico
   2.5. El neocontismo
   2.6. Trasfondo económico de la escuela personalista
   2.7. El controlismo de Fabio Besta
   2.8. La Contabilidad: ¿ciencia de la administración económica?.
   2.9. La escuela patrimonialista
   2.10. La Contabilidad, disciplina económica.
   2.11. La asimilación de la Contabilidad Nacional.
   2.12. ¿Verdad en abstracto o verdad orientada?
   2.13. ¿Puede existir la Contabilidad sin la Economía?
3. REGISTRO *VERSUS* UTILIDAD PARA LOS USUARIOS EN LA TOMA DE DECISIONES
   3.1. Las primitivas concepciones, basadas en el registro.
   3.2. La escuela contista
   3.3. Definiciones con énfasis en la función de registro
   3.4. Registro orientado a la utilidad en la toma de decisiones
   3.5. Contabilidad y teoría de la información. Énfasis comunicacional.
   3.6. El enfoque conductista
   3.7. Los usuarios de la información financiera
   3.8. ¿Estados financieros genéricos o específicos?
4. ADMINISTRACIÓN DE UN PATRIMONIO *VERSUS* RESPONSABILIDAD SOCIAL.
   4.1. La Contabilidad al servicio de la hacienda
   4.2. La teoría del contrato de agencia.
   4.3. Ampliación del contrato de agencia. Hacia el concepto de responsabilidad social.
   4.4. Definiciones inspiradas en el contrato de agencia

4.5. La responsabilidad social de la empresa: concepto

4.6. Incidencia de la responsabilidad social en la Contabilidad

5. ARTE y técnica *VERSUS* DISCIPLINA CIENTÍFICA Y FORMALIZADA

5.1. Los primeros balbuceos: el arte del buen hacer.

5.2. El arte y la técnica en las definiciones

5.3. Ciencia y técnica contables. Una postura ecléctica.

5.4. El programa formalizado

5.5. La formalización de Richard Mattessich

5.6. Teoría general y sus aplicaciones: principal consecuencia de la formalización de Richard Mattessich

5.7. Una consecuencia adicional: la Contabilidad ¿es una ciencia?.

5.8. Síntesis de las consecuencias del planteamiento formalizador integrado.

6. OMNIS DEFINITIO PERICULOSA EST. CONCLUSIONES

"En todas las disciplinas, las teorías y conceptos se desarrollan en continuidad histórica. Un pensamiento conduce a otro. Donde estábamos hoy, depende en buena parte de donde estábamos ayer".

Hendricksen (1970)

"Viendo pasar el tiempo, volvemos la cabeza de atrás hacia adelante, para observar cómo desaparece el pasado, considerar el presente y mirar hacia el futuro; y de adelante hacia atrás, para tratar de escrutar el tiempo, recibirle y acompañarle a través de los días".

Anthonioz (1950)

1. INTRODUCCIÓN.

Este trabajo tiene por objeto poner de manifiesto las principales características que concurren en el concepto actual de Contabilidad, así como los antecedentes, mediatos e inmediatos, por los que ha discurrido el pensamiento contable hasta llegar a sus concepciones actuales.

Sin olvidar otras cuestiones, que también podrían haberse incluido, tales como el posible carácter predictivo de la Contabilidad, el dilema entre Contabilidad monetaria y no monetaria, la disquisición sobre la viabilidad de la Contabilidad ene-dimensional frente a la tradicional partida doble o la entidad a la que se aplica y refiere la información, hemos centrado nuestro planteamiento en cuatro elementos que habitualmente concurren en las definiciones actuales de nuestra disciplina:

- su vinculación con la realidad económica,
- su utilidad al servicio de la toma de decisiones por sus usuarios,
- su condición de deber de la entidad económica, consecuencia de la responsabilidad social de esta última, y
- su carácter de disciplina científica y formalizada.

Con ello, y sin apenas verter opinión alguna de quien esto escribe, intentamos, simplemente, poner de manifiesto la evolución conceptual por la que ha atravesado la Contabilidad, evolución que, en definitiva, evidencia su vinculación y capacidad de servicio en relación con un entorno cambiante, que condiciona, motiva y, en última instancia, determina su trayectoria.

2. ALGEBRA DEL DERECHO *VERSUS* DISCIPLINA ECONÓMICA

2.1. Los orígenes matemáticos de la Contabilidad

Aunque la expresión "Algebra del Derecho" aplicada a la Contabilidad es relativamente reciente (P. Garnier, 1947), no cabe duda de que las primeras manifestaciones de nuestra disciplina se adscribieron a ámbitos próximos a la Matemática y, en especial, a la Aritmética comercial. No podría ser de otro modo, si tenemos en cuenta la utilidad de ambas disciplinas en el campo de los negocios; las dos servían al comerciante que, en su actividad todavía primitiva, estaba obligado a hacer numerosos, complejos y frecuentes cálculos, con utilización abundante de las cuatro reglas, procediendo, lógicamente, al registro ordenado y adecuado del resultado de tales operaciones.

En consecuencia, la separación entre Cálculo comercial y Contabilidad es, en una primera etapa, muy difusa, al considerarse ambas como disciplinas instrumentales al servicio de una todavía tosca actividad mercantil, que sin duda no necesitaba de herramientas más complejas[1].

Nada tiene de extraño, por tanto, que la "Summa" de Pacioli, lo fuera fundamentalmente de matemáticas, en la que se incluía una sección sobre teneduría de libros, concepción que, evidentemente, procedía de épocas anteriores[2], como pone de manifiesto el hecho de que el título del primer tratado de cierta importancia en el que se alude a la Contabilidad, el *Liber Abaci*, de Leonardo Fibonacci de Pisa, se refiere a las *Discusiones sobre teneduría de libros e interés compuesto*, prestando atención, además, a la convergencia de utilizar guarismo arábigos, en lugar de cifras romanas[3].

Esta vinculación entre Contabilidad y Aritmética parece estar presente, por tanto, en el período histórico que la doctrina ha denominado de "génesis y aparición de la partida doble"[4], extremo que puede constatarse comprobando

---

1 Con respecto a la simplicidad que, bajo una perspectiva actual, tienen los procedimientos utilizados, no puedo por menos que citar unas entrañablemente ingenuas frases, extraídas del *Arte útil y compendioso para facilitar el método de las cuentas de compras, ventas, censos, alcabalas, pesos, medidas y reducciones de monedas*, "compuesto por el Maestro Antonio Rodríguez, profesor de Aritmética en la Universidad de Salamanca, aumentada en esta última impresión la reducción de Doblones de oro, conforme a la Real Pragmática de 17 de julio de 1779, e impreso con licencia en Segovia por D. Antonio Espinosa en el año 1794". Las frases a las que me refiero son las siguientes, en las que me he permitido poner en cursiva algunas palabras: "Lector, la regla de tres la llaman los Aritméticos regla de oro, y también la apellidan los Matemáticos con este nombre; más en las Cátedras de Matemáticas se intitula la regla de la proporción, y así la conocen todos los Arquitectos civiles y militares, *pues con esta regla se resuelven sus quentas procionables y con ellas logran el título de Ingenieros*".

2 Sobre la Contabilidad en épocas anteriores a Pacioli, puede verse R. de Roover (1956).

3 Esta referencia, junto con alguna de las que siguen, pueden encontrarse en Montesinos (1978, pág.85 y ss), quien, a su vez, se refiere a Melis (1950). Sobre la discusión entre ambos sistemas numéricos, arábigo y romano, habitual en el siglo XV y siguientes, *Vid*. W.E. Stone (1972), trabajo también citado por el profesor Montesinos.

4 *Vid*, por ejemplo, Montesinos (1978), Roover (1955) y Melis (1950).

los títulos de libros de Contabilidad de época pretéritas: así, el *Luminario di Arithmetica*, 1525, de Giovanni Antonio Tagliente, la *Practica arithmetica et mesurandi singulareis*, de Girolamo Cardano, autori del siglo XIV, o el español *Suma Arithmetica práctica y de todas Mercaderias con la horden de contadores*, publicado en Valladolid en 1956 y del que es autor Gaspar de Texeda. Igualmente esclarecedores son los epítetos con que se autocalifican sus autores: así, Domenico Manzoni, *profesor de aritmética y teneduría de libros*, publica en Venecia, en 1540, su *Cuaderno Doppio col suo giornale, nuovamente composto, e diligentissimamente ordinato secondo il costume di Venetia*.

Sin duda que la enseñanza de la Contabilidad con la finalidad de preparar técnicos al servicio del comercio y de la banca se ha visto también impregnada por idéntica tendencia, incluso en fechas recientes, poniendo tal vez de manifiesto la diferencia, a la que más adelante aludiremos entre ciencia o teoría contable y teneduría pragmática de libros. Basta, para confirmar estas afirmaciones, con repasar la interesante recopilación de obras de Contabilidad, realizada por Goxens Duch (1984), relativa al período 1800-1954, cuya primer cita se refiere al tratado de *Aritmética teórico práctica y mercantil* de Miguel Sola (1800), o con examinar definiciones de la Contabilidad como la siguiente:

> *"Doctrina o ciencia, rama de la matemáticas aplicadas a la administración, que mediante anotaciones veraces, completas, coordinadas, sistematizadas y resumibles, permite definir y regular una actuación económica o administrativa"* (Junto y Reyes, 1947, citado por Luna Luque, 1974, pág. 384).

Quizás el ejemplo más evidente -y probablemente el más lamentable- de pervivencia de esta adscripción matemática, se la exigencia de *exactitud* que, tanto nuestro Código de Comercio como la Ley de Sociedades Anónimas, predican para balance y cuenta de resultados, exigencia reiteradamente criticada por la doctrina, tanto contable como jurídica, y que sólo se explica como un arcaísmo, exponente de concepciones ya periclitadas, en las que se concebía la Contabilidad como el Álgebra del Derecho.

2.2. ¿Vinculación a la estadística?

La abundancia de números en que se desenvuelve y, en especial, el procedimiento utilizado para la captación, registro y representación de la realidad, han sido campo abonado para propiciar otro maridaje, tampoco excesivamente recomendable, a nuestra disciplina: me estoy refiriendo a su vinculación y, en ocasiones, confusión, con la Estadística, que lleva a afirmar a algún autor (Castillo López, 1963, pág. 136) que

> *"El objeto material de la Contabilidad es el método* estadístico *peculiar que a través de los años ha desarrollado"*

La peculiaridad es tal que las dos disciplinas son radicalmente diferentes, pues, como indica U. de Dominicis (1960, pág. 82)[5], su distinción no estriba en la forma de la manifestación, sino en los fines y métodos de ambas. La independencia de la Contabilidad en relación con la Estadística ha sido puesta de manifiesto, entre otros, por autores tales como Cañibano (1975, pág. 28, en relación con una afirmación contraria a Littleton, 1953) y Vitofranceschi (1972, pág. 81).

Por su parte, Fernández Pirla (1967, pág. 14) se refiere a la relación con las Matemáticas, con las siguientes palabras, aplicables también a la Estadística: "Es del todo evidente que la Contabilidad no puede merecer la consideración de ciencia matemática... porque la simple utilización del instrumental matemático como medio de expresión, o incluso de investigación, no puede definir la naturaleza de una ciencia. Las ciencias físicas, las naturales, la propia Teoría Económica, utilizan de la Matemática como instrumento, y a nadie se le ocurre decir que las mismas sean ramas de la Matemática".

2.3. ¿Disciplina jurídica?. La escuela jurídico-personalista.

La vinculación jurídica ha tenido también un notable predicamento, y se justifica especialmente por el carácter legalista, como medio de prueba, con el que desde temprana época[6] se conciben los registros contables, hechos que llevan al profesor Cañibano (1975, pág. 11) a atribuir esta denominación al primer programa de investigación en Contabilidad "cuyo origen histórico, la utilización de la información contable para mostrar el patrimonio del comerciante como prueba de su garantía respecto al cumplimiento de sus

---

5 Este autor dedica el mencionado artículo a sentar las bases que distinguen ambas disciplinas, con el siguiente conjunto global de argumentos; 1) la cuenta solo puede ser asimilada *formalmente* a una serie estadística..., mientras que difiere de ella en la sustancia y en el fin; 2) la distinción entre Contabilidad y Estadística no estriba en la *forma de la manifestación*, sino en los fines y métodos de ambos órdenes de investigaciones; 3) pretendiendo atenerse únicamente a la forma de la manifestación, la Contabilidad acabaría por ser toda ella Estadística, porque ninguna forma de manifestación y de representación está cerrada a la Estadística...; 4) la Estadística puede operar, y opera frecuentemente, con y sobre datos contables..., en cuyo caso la Contabilidad acaba por sustituir a esa parte preliminar de la Estadística que se designa comúnmente con el nombre de manifestación de datos, y que sirve de antecedente a la clasificación, a la representación, a la elaboración... y a la interpretación de tales datos; 5) La Estadística admite las mismas clasificaciones de los datos que aparecen en una o más cuentas..., mientras que la Contabilidad incluye también, además de la manifestación, las fases de la *clasificación* y de la *representación estadística*; 6) La Contabilidad no desemboca fatalmente en la Estadística. El cálculo y la representación... son investigaciones contables muy útiles, que no desembocan necesariamente en estadísticas; 7) La mayor parte de los valores estimados, que concurren a la formación del beneficio... no son valores estadísticos, es decir, determinados mediante procedimientos característicos de la metodología estadística.

6 Las Ordenanzas de Bilbao, cuya primera versión data de 1459, en su capítulo IX, *de los mercaderes, libros que han de tener, y con que formalidad*, establecían este carácter probatorio "... siempre que por contienda de juicio o en otra manera hubieran de exhibirse libros de cuentas de comercio...".

obligaciones actuales y futuras, condiciona y preocupa a los autores contables hasta fechas no muy alejadas en el tiempo".

Fiel exponente de esta vinculación es el carácter, eminentemente formal, de la actual regulación jurídico-mercantil de la Contabilidad, que otorga clara preeminencia a aquellos aspectos formales, para relegar prácticamente al olvido los materiales o sustanciales. Sin duda, es este claro sesgo de nuestra regulación, junto con la indudable aportación de nuestra disciplina al tráfico jurídico mercantil, el condicionante que ha llevado en ocasiones a confundir la regulación legal de la Contabilidad con el carácter jurídico de la misma, lógica la primera, y menos adecuada y ya superada conceptualmente el segundo.

En cualquier caso, la relación entre Contabilidad y Derecho ha llevado a que alguna escuela contable, de transición entre las etapas precientífica y científica, haya sustentado los fundamentos conceptuales de nuestra disciplina en relaciones jurídicas. Nos estamos refiriendo especialmente a Cerboni, principal representante de la escuela personalista, quien en su *Primi Saggi de Logismografía* (1873), considera a la Contabilidad como:

> *"...La doctrina de las responsabilidades jurídicas que se establecen entre las personas que participan en la administración del patrimonio de las empresas"*[7].

La escuela Toscana, nombre por el que también se conoce al grupo encabezado por Cerboni, tiene en sus planteamientos una buena dosis de componentes económicos, motivo por el que nos volveremos a ocupar de ella, si bien no cabe duda de que en el fondo de su concepción subyace la argumentación jurídica de la responsabilidad entre los intervinientes en las relaciones patrimoniales, concepción distinta al bien en concepciones pragmática actuales, que considera las cuentas personificadas[8]. En efecto, la argumentación de Cerboni, más que asignar personas a las diferentes cuentas, afirma que éstas sirven para regular las relaciones entre aquellas personas, considerando que todas ellas representan derechos y obligaciones del propietario[9].

En cualquier caso, aparte de la influencia que el Derecho -y especialmente, el Derecho fiscal- haya podido tener en la práctica contable, no hay duda de que también ha tenido alguna incidencia en la conceptualización teó-

---

7 Vid. Goxens (1970, Tomo I, pág. 22), de donde tomamos esta cita. Cerboni es autor, además del Primi Saggi de Logismografía (1873), de Ricomposizioni logismografiche (1878) y de La Ragionería scientifica e le sue relazioni con la discipline anministrative e sociali (1886).

8 Personificación de la que Hendricksen (1970, pág. 31) afirma que es posible haya supuesto alguna obstaculización de la evolución de la Teoría de la Contabilidad, en la medida en que sustituyó a la racionalización y a las reglas detalladas de la lógica.

9 *Cfr*. Alvarez López y López Cao (1981, pág. 287). *Vid* en este mismo sentido, Montesinos (1978, pág. 176 y ss.)

rica de la Contabilidad. Véase, como ejemplo, esta definición de Lluch Capdevilla (1951, pág. 35).

> *"La Contabilidad es la Ciencia que deduce de la teoría económica y* jurídica *el conjunto de principios que deben regular el registro ordenado de las operaciones económicas ejecutadas en un patrimonio hacendal, a fin de conocer, orientar y criticar una actuación económico-administrativa".*

Además, la incidencia jurídica está claramente presente en las teorías de la entidad, que tratan de escrutar las relaciones contables entre esta última y los interesados en la misma, al objeto de determinar más adecuadamente las reglas contables, de las que nos hemos ocupado en Tua (1983, capítulo 18); no haremos aquí referencia de ellas, en la medida en que no afectan apenas al concepto de la Contabilidad, con excepción de una, la teoría del contrato de agencia, que será objeto de atención en algún epígrafe de este trabajo.

2.4. El programa de investigación económico

El perfeccionamiento y expansión de la actividad económica en los últimos años del siglo pasado y primeros del presente, con el consiguiente incremento de la dimensión empresarial, situaron a la Contabilidad en una nueva posición, al servicio y en el marco de tal actividad económica. Esta última vinculación ha demostrado ser la más duradera y se mantiene, prácticamente invariable, hasta la actualidad.

Algunos hechos, tales como la inflación inherente a la primera postguerra mundial (si bien la adscripción de la contabilidad al ámbito económico es claramente anterior), contribuyeron a afianzar la dimensión económica de nuestra disciplina. Surge así el programa de investigación que Cañibano (1975, pág. 11 y ss.) denomina económico, cuya génesis y contenido explica del siguiente modo: "Nos encontramos, pues con unas circunstancias que alteran totalmente el papel de la información contable; se le pide que sea capaz de ofrecer una base de cifras realista, que se adapte al medio, que los resultados calculados respondan a principios económicos, que su conocimiento verdadero evite la creciente descapitalización de las empresas; en suma, que el fin que anteriormente permanecía en un modesto segundo plano surge con fuerza arrolladora, sobrepasando al que hasta ese momento ocupaba una total prioridad..." "...Los objetivos de la información contable, sin abandonar los estrictamente legales, quedaban más bien orientados hacia los aspectos puramente económicos de la actividad empresarial".

Sin duda que la Contabilidad y la actividad económica han estado íntimamente unidas desde el nacimiento de la primera, el primer lugar, porque, como ya hemos indicado, la Contabilidad nace en, por y para el comercio y, en segundo lugar, porque parece sobradamente demostrado su papel en la

evolución y desarrollo del capitalismo[10], así como su función de motor de la economía y de impulsora del desarrollo económico[11]. Sin embargo, la adscripción formal y expresa no aparecería en las conceptualizaciones teóricas de nuestra disciplina, hasta fechas relativamente recientes, aunque, insistimos, haya estado latente desde los orígenes de la partida doble.

2.5. El neocontismo

Bajo esta óptica, puede afirmarse con Montesinos (1978, pág. 22) que la primera doctrina económica de la Contabilidad fue el neocontismo, con la noción de valor en el fondo de sus planteamientos, circunstancia que le otorga un carácter "puente" entre los enfoques meramente contistas y los planteamientos económicos, dada la atención que dedica al funcionamiento de las cuentas, aun cuando detrás de ellas reconozca la existencia de toda una rica problemática de tipo económico.

Estas son, en palabras del mencionado profesor Montesinos (1978, pág. 186), las características de esta escuela: "El neocontismo ve en la Contabilidad algo más que un simple mecanismo, un método de observación enunciado en términos puramente formales. Considera que es preciso conocer la realidad para poder gobernar económicamente una determinada entidad a través de las cuentas. Sin embargo, el centro de interés son precisamente las cuentas, no el patrimonio o la realidad económica propiamente dichos"[12].

---

10 Véanse a este respecto Sombart (1919) y Winjum (1971). Este último autor subraya el papel de nuestra disciplina en el desarrollo del capitalismo poniendo de manifiesto su importancia como instrumento de ordenación de los datos económicos y su papel en la transformación del hombre medieval hacia la vida económica. Sintetiza su postura en cuatro razones encadenadas: 1) El sistema de doble entrada contribuyó a una nueva actitud hacia la vida económica. 2) Este nuevo espíritu fue ayudado e impedido por el perfeccionamiento de los cálculos económicos. 3) Dicho racionalismo fue, además, acrecentado por la organización sistemática de la empresa. 4) El sistema de doble entrada permitió la separación entre propiedad y gerencia y, en consecuencia, promovió la aparición de las grandes compañías. Vid asimismo una opinión contraria a la tesis de Sombart, recogida por el propio Winjum en Yamey (1964).

11 *Vid*, como característicos de esta materia, los numerosos trabajos de Enthoven, tales como 1965 (a y b), 1973, 1981 y 1982, y también Briston (1978).

12 El indicado profesor Montesinos, al abordar la descripción de esta escuela, de difusos límites temporales, alude a autores representantes del neocontismo centrocontinental, norteamericano y francés. Entre los centrocontinentales cita, entre otros, al húngaro Joseph Skarza (*Lehrbuch der kompabilitätsusissenschalft*, 1822), al suizo Frederich Hügli (*Lehrbuch der Allgemeinen Verrechnungswissenschorf*, 1871) y al ruso, nacionalizado en Suiza, Leon Gomberg (*La science de la Comptabilité, 1897 y Grundlegung der Verrechundswissenschaft*, 1908). De este autor afirma que constituye "...un precursor de los enfoques económicos de la Contabilidad, dentro de una disciplina más amplia de Economía Empresarial, pero existe una diferencia importante, que aconseja mantener a este autor dentro del neocontismo y es que, mientras Gomberg mantiene una discusión entre las fronteras de los distintos problemas, los tratadistas posteriores, en especial la doctrina germana, tiende a fundir las investigaciones contables dentro de la Economía de la Empresa. Ocurre, pues, que su obra no va más allá de un estudio de mera registración contable, aun cuando su enfoque inicial pudiera suscitar ideas en sentido diferente". En cuanto a Norteamérica, considera como periodo neocontista la mayor parte de lo que va de si-

2.6. Trasfondo económico de la escuela personalista

Por otro lado, también hay que indicar que, si bien las hemos puesto como ejemplo de la incidencia del Derecho en nuestra disciplina, el componente económico, aunque no siempre aparezca formalmente explicitado, está claramente presente en la teorías jurídico-personalistas de Cerboni y su escuela toscana, de aparición simultánea o incluso anterior al neocontismo.

Para Cerboni -a quien volveremos a citar en el epígrafe siguiente, por su todavía latente preocupación por el registro- la Contabilidad es:

> *"La ciencia de las funciones, de las responsabilidades y de las cuentas administrativas de las haciendas, que abarca cuatro partes distintas, que tratan respectivamente: 1. Del estudio de las funciones de la administración económica de las empresas con el fin de determinar las leyes naturales y civiles según el cual las empresas se manifiestan y se regulan; 2. De la organización y de la disciplina interna de las empresas; 3. Del cálculo, o sea, de la aplicación de las matemáticas a los hechos administrativos y de su demostración en el orden tabular, y 4. Del estudio del método de registro, destinado a coordinar y a representar los hechos administrativos de la empresa, poniendo de relieve los procesos y sus efectos específicos, jurídicos y económicos, y manteniéndolos todos reunidos en una ecuación".*[13]

Asimismo, Cerboni representa el antecedente de un planteamiento que, transcurrido el tiempo, tendría un cierto predicamento: el conjunto de teorías -y de escuelas- que sitúan a la Contabilidad prácticamente al frente de la Economía de Empresa, abarcando la totalidad, o al menos una buena parte, de la actividad empresarial, en un claro y excesivo desbordamiento de los límites de nuestra disciplina[14]. Así, Cerboni afirma que "...el pensamiento se manifiesta en tres aspectos diferentes: económico, administrativo y de teneduría... Los tres, que dan lugar a ciencias diversas , en el caso particular del ámbito empresarial, se encuentran reunidos en una unidad orgánica: el pensamiento logismológico que, considerado como síntesis máxima de los demás aspectos, constituye la esencia de la Contabilidad, a la cual deben atribuirse finalidades teóricas (estudio de las leyes que gobiernan a las empresas, consideradas aisladamente y con relación a otras) y finalidades prácticas

---

glo, hasta los comienzos de la revisión científica de las teorías convencionales, iniciada en la década de los sesenta. En este grupo incluye autores como Sprague (*The Philosophy of Accounts*, 1907), Hatfield (*Modern Accounting, 1909)*, Dickinson (*Accounting*, 1913), Kester (*Accounting Theory and Practice*, 1917), Paton (*Accounting Theory*, 1922), y, más recientemente, Paul Grady (*Inventory of Generally Acceppted Accounting Principles*, 1965). Como representantes del neocontismo en Francia, menciona a Jean Bournisien (*Essai de Philosophie Comptable*, 1919), Jean Dumarchey (*Theórie Positive de la Comptabilité,* 1919), René Delaporte y Calmés (*La Comptabilité industrielle*, 1922).

13 Tomado de Goxens (1970. Tomo I. pág. 34).

14 Como ponen de manifiesto Alvarez López y López Cao (1981, pág. 288).

(estudio de las normas por las que las haciendas deben organizarse, y ser gobernadas y dirigidas para conseguir su objetivo propio)"[15].

Decididamente económico es el enfoque de Fabio Besta, creador de la escuela controlista o materialista, que ya puede considerarse plenamente incluida en el período científico, a quien Requena (1980, pág. 667) considera "origen del pasado actual".

2.7. El controlismo de Fabio Besta

Con una delimitación más clara de la Contabilidad en relación con la Economía de Empresa, Besta distingue tres fases en la Administración Hacendal: gestión, dirección y control, de modo que las funciones de la Contabilidad se refieren a esta etapa, al ser su característica el control de la riqueza hacendal, su doctrina surge especialmente como una oposición a la postura que personaliza las cuentas, poniendo especial énfasis en el *carácter económico* de la disciplina contable, al centrarla en el estudio y control de la hacienda, a través del análisis de sus diferentes valores, a cada uno de los cuales se abre una cuenta, y no a las personas subyacentes. Su definición es una síntesis, válida pero incompleta, de su pensamiento.

> *"La Contabilidad, desde el punto de vista teórico, estudia y enuncia las leyes del control económico en las haciendas de cualquier clase, y deduce las oportunas normas a seguir par que dicho control sea verdaderamente eficaz, convincente y completo; desde el punto de vista práctico, es la aplicación ordenada de estas normas a las distintas haciendas."*[16]

2.8. La Contabilidad: ¿ciencia de la administración económica?.

Gino Zappa[17], discípulo de Besta, artífice de la escuela de la economía hacendal, vincula la Contabilidad con la Economía de la Empresa, considerando que existe una ciencia única de la administración económica hacendal, que puede dividirse conceptualmente en disciplinas menores, tales como la doctrina administrativa, la organización científica y la revelación hacendal (Contabilidad propiamente dicha), si bien las tres ramas presentan una unidad lógica indisoluble, en coexistencia armónica, de modo que ninguna de ellas puede ni presentarse aisladamente, ni escindirse de las restantes. Estos planteamientos dieron lugar en Italia a una virulenta diatriba, con posturas irreconciliables, tendente a dilucidar si aquella trilogía integraba una única ciencia con tres partes distintas, o si, por el contrario, cada una constituía una ciencia independiente. Puede verse en E. Boscarato (1958) una muy dura crítica a la postura de Zappa, y en L. Nicodemi (1955) un trabajo que puede

---

15 Goxens Duch (1970. Tomo I, págs. 22-23).

16 Que tomamos, una vez más, de Goxens Duch (1970. tomo I, págs. 33-34).

17 Del que puede verse Zappa (1950 y 1962).

considerarse típico ejemplo del calor que pudo llegar a alcanzar el debate indicado.

Zappa no fue amigo de las definiciones, si bien en alguno de sus trabajos[18] afirmo que:

"...podría aceptarse la noción vulgar que concibe la Contabilidad como la disciplina que estudia los procedimientos seguidos en las empresas para la manifestación contable de la gestión."

2.9. La escuela patrimonialista

Finalmente, el enfoque económico cobra su total dimensión en la escuela patrimonialista, encabezada por Vicenzo Masi[19], cuyo pensamiento puede glosarse (como hace Goxens Duch, 1970. Tomo I, pág. 35), afirmando que: "...la Contabilidad tiene por objeto el estudio de todos los fenómenos patrimoniales: sus manifestaciones y su comportamiento, y trata de disciplinarlos con relación a un determinado patrimonio de empresa. Estos fenómenos no son jurídicos, ni económicos, ni económico-sociales, ni sólo económicos de empresa, ni sólo financieros, ni sólo de rédito, pues participan directamente de unos y otros, aunque tienen una característica y fisonomía propias. Así, pues, la Contabilidad estudia este patrimonio en su aspecto estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo, valiéndose de instrumentos y medios de manifestación patrimonial, para conocer concretamente dicho patrimonio en sus elementos y en sus valores, ya porque tal conocimiento sea necesario a los fines de la gestión por los datos que pueda ofrecer, ya porque pueda permitir la recopilación de aquellos que, debidamente estudiados y comprobados, puedan servir de norma general o particular para la gestión futura. Se manifiestan en tres ramas: estática, dinámica y manifestación contable o escrituración".

En síntesis, para Masi (1943, pág. 121).

"El objeto de la Contabilidad es el patrimonio hacendal, considerado en sus aspectos estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo... y su fin es el gobierno oportuno, prudente, conveniente, de tal patrimonio en las empresas y en los entes de cualquier naturaleza, sea en situación de constitución, sea en situación de gestión, sea en situación de transformación, cesión, fusión o liquidación".[20]

---

18 De la amplia producción de este autor, es especialmente valiosa la síntesis de su pensamiento contenida en Masi (1956). Además, remitimos al lector a la lista de referencias bibliográficas que figuran al final de este trabajo.

19 De la amplia producción de este autor, es especialmente valiosa la síntesis de su pensamiento contenida en Masi (1956). además, remitimos al lector a la lista de referencias bibliográficas que figuran al final de este trabajo.

20 Citado por Montesinos (1978, pág. 285).

2.10. La Contabilidad, disciplina económica.

Tras estas aportaciones, que en ningún modo han pretendido constituir un recorrido exhaustivo por la historia de la Contabilidad[21], puede decirse que ésta, desde los albores del período científico, se configura decididamente como disciplina cuya vocación, en expresión de Salvatier (1963), es servir a fines económicos. Con ello, se le confía la tarea de colaborar en la solución de los problemas de esta índole:

> *"El mayor problema de la Economía es decidir cuál es el mejor uso posible de los recursos disponibles. El propósito de la Contabilidad es confeccionar y comunicar información financiera, al objeto de ayudar a los individuos, gerentes y terceros en aquella tarea."* (Briston, 1981*).*

Énfasis económico que está también claramente presente en la siguiente definición de McDonald (1972, pág. 37), que parece extraída de una manual clásico de Economía pura:

> *"La Contabilidad es la acumulación sistemática de datos concernientes a recursos escasos, de manera que puedan hacerse predicciones y tomarse decisiones concernientes a la distribución de tales recursos escasos entre usos alternativos."*

O en esta otra, del AICPA (1970), en su Statement núm. 4:

> *"Es una actividad de servicio, cuya función es promover información cuantitativa, principalmente de naturaleza financiera, acerca de las entidades económicas, con el propósito de que sea útil para la toma de decisiones económicas, al hacer elecciones racionales entre recursos de acción alternativas".*

Y también en ésta, más antigua, correspondiente a la *Américan Accounting Association* (1936, pág. 188):

> *"El propósito de los estados financieros es la expresión, en términos financieros, de la utilización de los recursos económicos de la empresa y los cambios resultantes en ellos y en la posición en los mismos de los intereses de acreedores e inversores".*

2.11. La asimilación de la Contabilidad Nacional.

Es frecuente que cualquier definición actual de la Contabilidad aluda a su condición de disciplina o ciencia de naturaleza económica, bien centrándose en el marco empresarial, como es el caso de la anterior definición de la

---

21 Así, la ya citada obra del profesor Montesinos (1978) incluye dentro del enfoque económico, entre otras y junto al controlismo, hacendalismo y patrimonialismo, la doctrina alemana de la Economía de la Empresa y la Teoría de las causas Económicas. En el primer grupo menciona, por ejemplo, a autores tan caracterizados como Schmalenbach, Schmidt, Schneider y Gutenberg. En la teoría de las causas económicas incluye a todos aquellos autores que apoyan el método contable en la distinción de "...dos aspectos fundamentales en los fenómenos representados en Contabilidad: por una parte, el origen o financiación (causa) y, por otra, el fin o concreción (efecto) de los hechos contemplados.

AAA[22], bien ensanchando su ámbito, a causa del desarrollo de la Contabilidad Nacional, a campos de actuación más amplios, aludiendo genéricamente a la "realidad económica" o haciendo expresa mención a la inserción macroeconómica. He aquí un ejemplo de cada una de estas posibilidades[23]:

> *"La Contabilidad es una ciencia de naturaleza económica, cuyo objeto es el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica, en términos cuantitativos a todos sus niveles organizativos, mediante métodos específicos, apoyados en bases suficientemente contrastadas, a fin de elaborar una información que cubra las necesidades financieras y las de planificación y control internas"* (Cañibano, 1975, pág. 33).

> *"Ciencia del grupo de las económico sociales, que estudia y analiza el patrimonio, en sus aspectos estático y dinámico, establece normas para su correcta representación valorada y para el registro de las operaciones y de las previsiones, controlando los resultados; todo ello para facilitar la cuidadosa administración y el gobierno eficiente de la masa de riqueza poseída por cada ente, público o privado (microeconomías), y por conjuntos de entes armónicamente estructurados (macroeconomías)"* (Goxens, 1970. tomo I. pág. 41).

Con lo que, en expresión de Fernández Pirla (1984, pág. 81), la Contabilidad pasa de ser un mero instrumento de "recuerdo" a una formulación estadístico económica, capaz de fundamentar las decisiones al más alto nivel gubernamental. Es el tránsito de la cuenta a la Contabilidad Nacional. Se da paso así a lo que se ha denominado (Montesinos, 1978, pág. 355) el enfoque económico integral de nuestra disciplina[24], cuya característica esencial es la conciencia de que su objeto material "...ya no puede restringirse al campo de las unidades económicas individuales (ni mucho menos a la empresa), sino que contempla una realidad económica mucho más amplia, que no excluye el comportamiento de la economía colectiva en su conjunto".

---

22 O como ocurre en esta otra de Schneider (1957, pág.3); el término Contabilidad se refiere conjuntamente a las anotaciones y cálculos que se hacen en una empresa, con el fin de: a) ofrecer un cuadro numérico de los hechos reales; b) disponer de una base numérica que sirva de orientación a la gerencia". No obstante, hay que afirmar que esta definición está clara y totalmente orientada al ámbito en que se desenvuelve este autor: la Contabilidad industrial.

23 Intermedia entre ambas posturas puede considerarse esta definición de Carlos Mallo (1979, pág. 27): "Ciencia económica, que atiende a la información explicativa, predictiva y de control, de la medida y agregación del valor de la riqueza y de la renta generada en el intercambio de los sujetos privados y públicos".

24 Esta cuestión ha dado lugar a importantes trabajos que, escudriñando ambas ramas de la Contabilidad, estudian sus analogías y diferencias, al objeto de conseguir la aludida integración. Véase, por ejemplo, Vela Pastor (1971).

2.12. ¿Verdad en abstracto o verdad orientada?

Aceptada su naturaleza económica, podemos encontrar dos tipos diferentes de definiciones, que representan dos estadios sucesivos en la evolución del pensamiento contable. En el primero de estos grupos se confía a la Contabilidad el estudio de los fenómenos económicos en sí mismos, en búsqueda de la verdad; en el segundo grupo, más evolucionado, el análisis se realiza con la finalidad de comunicar información a los usuarios de los estados financieros, para que pueda servirles como soporte útil para la toma de decisiones.

La primera de estas alternativas se manifiesta en un conjunto de definiciones descriptivas, que no hacen referencia al sujeto o sujetos para quien se registran o interpretan los resultados: lo obligado, como indica Gonzalo (1983, pág. 97), parece buscar la verdad, sin importar quien la recibe o por qué, concibiendo la realidad económica como separada e independiente del que la registra, y suponiendo su unicidad. Este planteamiento parece implícito en la siguiente afirmación de Mac Neal (1939, pág. 295), citada también por Gonzalo:

> *"La función de la Contabilidad es registrar, colectar y presentar verdades económicas".*

De acuerdo con esta orientación, como afirma Kelly-Newton (1980, pág. 14), "los conceptos de renta o valor se definen en su entorno económico y las técnicas o procedimientos alternativos se juzgan según su capacidad en relación con la medida de aquellos conceptos; al mismo tiempo, se asume, en general, que el sistema contable refleja adecuadamente la realidad económica y suministra unidireccionalmente información suficiente a los usuarios potenciales, de manera que no se plantean, al menos como prioritarios, los procesos de decisión de los usuarios."[25].

La segunda concepción trata de orientar el contenido de los estados financieros a las necesidades del usuario, asumiendo que su principal requerimiento es el apoyo informativo adecuado a la toma de decisiones; de estas cuestiones nos ocuparemos en el siguiente epígrafe, por lo que basténos decir, por el momento, que no se trata ya de medir en abstracto unos hechos pasados, en búsqueda de un concepto único y autosuficiente de veracidad económica, sino de medir e informar con una finalidad concreta, la toma de decisiones, con lo que las necesidades del usuario constituyen el punto de partida para la determinación de las reglas contables y, en consecuencia, del contenido de los estados financieros.

---

[25] Frases que hemos citado en Tua (1983, pág. 822).

2.13. ¿Puede existir la Contabilidad sin la Economía?

Centrada la Contabilidad en el ámbito económico, cabe preguntarse si el campo objetivo u objeto material atribuido a la misma es[26].

- una realidad concreta en todos sus aspectos estructurales (por ejemplo, el patrimonio empresarial o la realidad económica), o
- ciertos aspectos estructurales genéricos de la realidad objetiva (por ejemplo, aspecto circulatorio de cualquier tipo de realidad).

Dicho de otro modo, la cuestión es si la actividad económica es inherente al concepto de Contabilidad o si, por el contrario, esta última puede, sin perder su esencia, independizarse de aquella, configurándose entonces como una metodología para la captación de fenómenos circulatorios de cualquier tipo; es decir, si la partida doble, el principio de dualidad y, en definitiva, el método contable, tiene un significado material o solamente formal.

La primera posibilidad implica adscribir definitivamente la Contabilidad al ámbito económico, calificándola como disciplina de esa naturaleza; la segunda, supone negar esa adscripción y afirmar que, aun cuando históricamente su desarrollo ha tenido lugar en su aplicación a la actividad económica, bien podría haber sido -o incluso puede serlo en un futuro- de otro modo, haciendo así cierta la conocida afirmación de Mattessich (1964, pág. 27): "Teóricamente, sería posible desarrollar sistemas contables para estructuras circulatorias no económicas, tales como para el trasvase de líquidos en una red de cañería y depósitos, o para la transformación de sustancias químicas durante el metabolismo de las plantas o animales, etc. Estos sistemas de Contabilidad potenciales no tratan con los aspectos de renta y riqueza en sentido ordinario, por lo que no pueden considerarse como Contabilidad económica".

El nacimiento de estas cuestiones es anterior a lo que pudiera pensarse en una primera impresión. Así, Montesinos (1978, pág. 357 y ss.) sitúa el origen de esta tendencia, a la que denomina "la Contabilidad como disciplina formal: la teoría matemática"[27], a finales del siglo XIX y comienzos del XX, considerando como representante pionero Eugène de Fages de Latour[28], quien "...lanza su idea de Contabilidad pura, entendida como un método universal, independiente del campo al que se aplique...", calificándola como "...*la*

---

26 En expresión de Moisés García (1972, pág. 25), que añade una posibilidad intermedia: una realidad concreta solamente bajo ciertos aspectos estructurales (por ejemplo, la realidad económica bajo su aspecto de circulación de valores).

27 "En esencia, la teoría matemática considera que la Contabilidad es un método de observación, construido de acuerdo con los principios del razonamiento matemático, e independiente de las características particulares del objeto al que se aplique". Montesinos (1978, pág. 357).

28 Quien publica en 1924 en París su obra *Les concepts fondamentaux de la Comptabilité*.

numerátion des unités en mouvement" que él aplica, como ejemplo de su universalidad, a la observación de los infusorios[29].

En este mismo grupo militan Garnier[30] y Francisco D'Auria[31] para el que, según Montesinos (1978, pág. 358), "...la Contabilidad pura es un proceso aplicable al conocimiento de cualquier cosa que tenga existencia física o metafísica. La Contabilidad, para D'Auria, se aplica al conocimiento de los estados y de la evolución de los sistemas, entendidos como conjuntos armónicos, de los más simples a los más complejos. Tales sistemas pueden ser de muy variada naturaleza; así, por ejemplo, está el sistema económico administrativo, único objeto actual de la Contabilidad, que pertenece al mundo social, cuyo fin es la utilidad, el sistema moral, dentro del mundo social también, y cuyo fin es el bien; el sistema biológico, dentro del mundo físico, dirigido a conseguir una función biológica eficiente, etc.".

La discusión en torno a si la Contabilidad puede concebirse al margen de un objeto material concreto también ha levantado alguna polémica. Así, la Contabilidad pura tiene en Masi uno de sus más furibundos detractores, como ponen de manifiesto las siguientes frases, en las que se aprecia un buen grado de ironía: "Hay también quienes creen que la Contabilidad podría ocuparse de otras manifestaciones, por ejemplo, del número de productores clasificados por especialidades, del número de enfermos de un hospital, clasificados por enfermedades, del número de sopas distribuidas en una cocina económica, y así sucesivamente. Todo esto son errores..." (Masi, 1956, pág. 380).

En otra de sus obras (Masi, 1956, pág. 62), tras criticar nuevamente esta metodología, haciendo en esta ocasión referencia expresa a D'Auria, reproduce un caso con el que este último autor ejemplifica el cómputo contable de las virtudes morales y, fiel a su concepción patrimonialista, concluye "...la Contabilidad sigue ocupándose de un patrimonio: el moral"[32].

Sin embargo, otros autores, de importancia nada desdeñable, han apostado decididamente por posturas próximas a la Contabilidad pura de Eugene de Fages. Entre ellos se cuenta Mattessich (1957, 1964), cuyas formalizaciones, en la medida en que se elevan en grado de abstracción y en ausencia de conceptos interpretados, amplían su campo de aplicación a otros

---

29 Vid su text Garnier (1947), que ya hemos citado.

30 Puede verse el ya citado trabajo Garnier (1947), del que Montesinos (1978, pág. 358) entresaca las siguientes frases: "Defiendo la Contabilidad pura como un método de observación de fenómenos de cualquier tipo, ya que no existe más relación necesaria entre ella y la noción de valor que entre esta misma noción y la Estadística o la Aritmética. El método tiene sus reglas, que nada deben al sujeto observado. No hay, no puede haber teoría económica de la Contabilidad, como no hay teoría jurídica.

31 Véase Dáuria (1949), texto al que no hemos tenido acceso".

32 A similares planteamientos responde el trabajo de Masi (1962), que lleva el expresivo título de "La Contabilidad, ¿Una caja vacía?".

objetos materiales, tal como él mismo reconoce en las frases que hemos recogido más arriba.

En nuestro país, Moisés García (1972), considerando que el pecado original de la Contabilidad es no abstraer, afirma que

> *"Toda estructura circulatoria, abstraída de la realidad, puede ser el objeto de estudio de la Contabilidad"*[33].

A estos planteamientos responde la breve definición de Contabilidad ofrecida por Pinilla Monclus (1974, pág. 56), aunque en la misma se introduzca un claro sesgo de aplicación económica:

> *"Ciencia que estudia y analiza el proceso circulatorio de la renta y/o riqueza de una entidad".*

Ballesteros (1975, pág. 36) también se afilia decididamente a la teoría de la Contabilidad pura: "De la creencia en el trasfondo material de la Contabilidad, se deriva una consecuencia notable: la identificación de la Contabilidad con su objeto o, mejor dicho, con alguno de sus objetos posibles. De aquí el enfrentamiento entre diferentes teorías. Estas teorías no habrían surgido como antagónicas si se hubiera pensado que un método contable no tiene por qué referirse a un objeto único... Si un día la partida doble se revelase como un método útil en bioquímica, no por eso tendría demasiado sentido lanzar una "teoría bioquímica de la partida doble", a diferencia de la teoría jurídica o de la teoría económica de los contables italianos. Sencillamente, se daría la bienvenida a este nuevo objeto de la Contabilidad. Pero no se introduciría el objeto en el método".

3. REGISTRO *VERSUS* UTILIDAD PARA LOS USUARIOS EN LA TOMA DE DECISIONES

3.1. Las primitivas concepciones, basadas en el registro.

También parece obvio que la Contabilidad nace y se desarrolla eminentemente vinculada a la finalidad del registro; la concepción legalista, que caracteriza a la primera etapa de nuestra disciplina, en la que se atribuye a los libros contables el carácter de prueba fehaciente, es buena muestra de ello, al igual que lo es el rigor formal con que se han regulado e, incluso todavía se regulan en nuestro Código de Comercio, los asientos y registros de los comerciantes.

En efecto, solo otorgando primacía a la función de registro por encima de cualquier otra consideración, resultan comprensibles los arcaicos -y afortunadamente ya derogados- preceptos que prescribían que los libros estuvieran encuadernados, forrados y foliados[34], llevándolos además con claridad,

---

33 entre los trabajos de este autor, pueden verse García (1968, 1974, 1975, 1982, 1983 y 1984).

34 Según el artículo 36 vigente antes de la Ley 16/1973, del 21 de julio, que reformó los Títulos II y III del libro primero del Código de Comercio.

por orden de fechas, sin blancos, interpolaciones, raspaduras ni tachaduras, y sin presentar señales de haber sido alterados[35].

No es arriesgado afirmar, en consecuencia, que en el denominado período de: "génesis y aparición de la partida doble", la preocupación fundamental de los tratadistas, por no decir la única, se refiere al modo más adecuado de registrar los datos contables, circunstancia que lleva a la totalidad de los autores de este época a presentar, con gran minuciosidad y detalle, el complejo sistema de libros y anotaciones que, en aquel entonces, constituía la disciplina contable[36].

Obviamente, en estos primeros balbuceos, la preocupación por el registro se orienta a una finalidad única y que todavía tiene una visión muy estrecha de los objetivos de las anotaciones contables: dar cuenta al propietario de su situación deudora. Como indica Vlaemminch (1961, pág. 343), en las primeras contabilidades de la Edad Media, aparecen sólo cuentas de deudores y acreedores, porque eran los únicos hechos que se consideraban necesario conocer, a cuyo efecto se enumeraban[37]. En estas circunstancias, nada tiene de extraño que el propósito que Pacioli atribuía a la teneduría de libros

---

35 *Idem*. Art. 43. Acto seguido, el Artículo 44 prescribía la necesidad de salvar de inmediato los "yerros" que pudieran cometerse. Recuerdan, sin duda, estos textos vigentes hasta 1973, al de las ordenanzas de Bilbao, promulgadas más de quinientos años antes, que también se refería al aseo y limpieza en la transcripción de anotaciones en los libros, que igualmente habían de estar encuadernados, numerados, forrados y foliados (aunque en el caso de los libros para asiento de cargazones o facturas y copiador de cartas, bastaba simplemente con que estuviesen encuadernados).

36 Véanse, como ejemplo de la aludida minuciosidad, estas palabras extraídas de la primera página del texto de Antich Rocha: "Por tener Libros de Cuenta, primeramente son necesarios tres libros principales: el primero se puede nombrar Diario, el qual sirve por escribir y notar todo lo que avras negociado en cualquier día, en lo que tocare en las cosas de Mercaduría, notando y escriviendo en el lo que avras tratado muy distinctamente: quiero dezir, como has negociado, de que mercaduría, y quanto, y con quíen, por quanto, y de que precio, y quanto número, y quan grande, y de que peso, y de que color, de dondo, por donde, de quien, por quien, en que tiempo, en qual moneda, con qual peso, y en qual número: y finalmente no deves dexar ninguna circunstancia, que sea necessaria para que el negocio sea más claro: y porque todas estas cosas han de ser specificadas en dicho libro, por esso es mejor que lo scrivas todo primeramente en otro libro que sea como un memorial y despues de aquel lo podras transcrivir en este libro. Y este es el libro primero, en el qual en la margen has de tener advertencia de notar el número de las hojas del siguiente segundo libro, porque prestamente visto los numeros puedas hallar los deudores y acreedores que buscares en el segundo libro: y el primer numero ha de servir para los deudores, y el numero segundo y de abaxo para los acreedores...". Se trata del *Compendio y breve instruction por tener Libros de Cuenta, Deudas y de Mercaduría, muy provechoso para Mercaderes, y toda gente de negocio, traduzido de Frances en Castellano*, publicado en Barcelona en 1565 y que, como el propio Antich Rocha reconoce en el título, constituye la traducción del libro de Valentín Mennher, de Kampten, titulado: *Practique briefve pour cyfrer et tenir livre de compte touchant le principal train de marchandises*, aparecido en amberes en el año 1550, con reediciones de 1555 y 1558.

37 Como indicamos en Tua (1983, pág, 696).

era dar al Mercader, sin demora, información en cuanto a su activo y pasivo[38].

3.2. La escuela contista

La función del registro es, sin duda, la que inspira los argumentos y planteamientos de los defensores del contismo, que, según Montesinos (1978; pág. 173), constituyen la primera escuela contable de la historia, si bien sus principios se expresan en consonancia con una concepción de la Contabilidad limitada al estudio y explicación del funcionamiento de las cuentas. Suele considerarse a Delaporte, autor en 1685 del *Traité de la Science des Negociants et Teneurs de Livres*, como el precursor de esta escuela clásica, francesa o contista, que posiblemente alcanza su punto álgido con *La tenue de livres renddue facile*, publicada en 1795 por Degranges y que, en expresión de Masi (1967. pág. 1), practica el culto a las cuentas, casi con solemnidad sacerdotal[39].

En síntesis, para la escuela contista, la Contabilidad es la ciencia de las cuentas, cuyo objeto es elaborar las adecuadas reglas que rigen las anotaciones en las mismas. Este conjunto de reglas, acuñadas paulatinamente en el período contista, constituye la esencia de la partida doble, y tiene su expresión más característica en su norma básica: quien recibe un valor es siempre deudor del mismo, y quien lo entrega es acreedor. La postura del contista Delaporte aparece sintetizada en esta amplia definición, que tomamos de Goxens (1970, Tomo I, pág. 32):

> *"La Contabilidad es la Ciencia de las cuentas, que representa los movimientos de los valores de cambio clasificados en sus funciones principales y clasificaciones de todos los valores materiales o jurídicos, servicios, desembolsos y otros que influyen en las situaciones de los patrimonios privados o públicos. La Contabilidad llena las funciones que le son propias por medio de las cuentas que, aisladas, responden individualmente a sus funciones principales de clasificación y estadística, a sus funciones accesorias de tiempo, de historia, de numeración, de evaluación, de control y resultado, en el espacio de un ejercicio, y que, jugando entre sí, dos a dos, por sus relaciones organizadas, llenan las funciones de informes y de resultados frente a los otros organismos directores, administrativos, financieros, técnicos, comerciales o anexos de una empresa cualquiera".*

Evidentemente, las escuelas posteriores no olvidan el registro y la importancia de las cuentas, aunque superan o prescinden de estas cuestiones como fundamento conceptual de la Contabilidad. No obstante, el contismo sigue presente, subyaciendo parcialmente en la teoría personalista de Cerboni, para quien, como ya hemos indicado, la Contabilidad es:

---

38 En afirmación de Hendicksen (1970. pág. 29).

39 Citado también por alvarez López y López Cao (1981. pág. 286).

"la ciencia de las funciones, de las responsabilidades y de las cuentas *administrativas de las haciendas"*[40].

y que, además, realiza un planteamiento pretendidamente formalizador de nuestra disciplina, en seis axiomas, a cada uno de los cuales acompañan varios corolarios, en el que cabe apreciar una notable influencia contista[41].

3.3. Definiciones con énfasis en la función de registro

El contismo y el énfasis en la función de registro han tenido una clara pervivencia en los planteamientos doctrinales hasta épocas recientes[42], a la vez que son numerosas las definiciones que otorgan preeminencia o, al menos, que mencionan aquella función. Posiblemente la más característica sea la de Batardon (1919, pág. 1), quien afirma que la Contabilidad es:

"La Ciencia que enseña las reglas que permiten registrar las operaciones económicas efectuadas por una o varias personas".

Con lo que parece que el registro es su única dimensión, sin explicitar tampoco para qué o para quién se realiza esa labor. No excesivamente alejada de estos planteamientos se encuentra la ya citada definición de MacNeal (1939), así como la del AICPA (*Accounting Research Bulletin* nº 9, de 1941), que posteriormente fue recogida en el *Accounting Terminology Bulletin* nº 1, de 1954:

"La Contabilidad es el arte de registrar, clasificar y sintetizar de manera significativa y en términos monetarios, las transacciones y sucesos que son, al menos en parte, de carácter financiero, interpretando sus resultados".

Posteriormente, y al evolucionar nuestra disciplina, las definiciones amplían su ámbito y aunque, como es lógico, continúan haciendo mención a la función del registro, la complementan con el destino, finalidad u objetivo al que se orienta la información financiera. Una buena parte de las definiciones recogidas en las páginas anteriores son expresivas de este planteamiento, en el que el registro se convierte en un medio y no en un fin en sí mismo, con lo que está presidido por criterios de utilidad. Se abandona así definitivamente la opinión de que la esencia de la Contabilidad empieza y termina en la mera realización de anotaciones y registros de los movimientos patrimoniales.

---

40 Cerboni (1986. Vol. II. pág. 148), cita que tomamos de Montesinos (1978, pág. 177).

41 Vid. este planteamiento en Montesinos (1978, págs. 177 y 178).

42 Como indica Montesinos (1978), pág 68), en España la influencia se aprecia incluso en el siglo XIX, tal como pone de manifiesto la obra *Curso completo de teneduría de libros o modo de llevarlos por partida doble*, de José María Brost, publicado en Madrid en 1825, basado en la teoría "cinquecontista".

3.4. Registro orientado a la utilidad en la toma de decisiones

Paulatinamente, en la medida en que el registro se convertía en un instrumento para alcanzar determinados fines, se difuminaba su aparición en las definiciones, sustituyéndose por expresiones tales como "acumulación sistemática de datos" (MacDonald, 1972), "promover información financiera" (AICPA, 1974), "expresión, en términos financieros" (AAA, 1946) o "conocimiento de la realidad económica" (Cañibano, 1975), citas todas ellas que pueden encontrarse en las páginas anteriores de este trabajo.

La búsqueda -y registro- de una verdad única, sin importar quién la recibe y por qué, se sustituye, como ya hemos indicado, por una verdad orientada al usuario, que pretende y persigue proporcionar la mayor utilidad posible en la toma de decisiones, a la vez que los criterios tradicionales de verificabilidad y objetividad -tan ligados, especialmente este último, a la concepción legalista basada en la función de registro- sin dejar de ser importantes, dejan paso al de relevancia. Con ello, "la elección entre la información disponible debe solventarse en base a su utilidad para la toma de decisiones, de manera que la información más relevante es la que contenga un mayor potencial con respecto al suministro de datos necesarios a los modelos empleados por el decisor"[43].

Esta nueva orientación comienza a gestarse, según Hendricksen (1970, pág. 67), en los últimos años de la década de los veinte y primeros de los treinta, en los que "...el cambio más importante en el pensamiento contable básico... fue la modificación del objetivo de la Contabilidad de presentar información a la gerencia y a los acreedores, al de suministrar información financiera a los inversionistas y accionistas". Una vez más -añadimos nosotros- es un hecho externo a la propia Contabilidad el que marca a nuestra disciplina un nuevo rumbo y una orientación más amplia: se trata en este caso de los acontecimientos bursátiles ocurridos en torno a la Gran Depresión, así como la consiguiente reforma y reordenación organizativa y, especialmente, legal, acometida en los mercados de valores estadounidenses con motivo de aquella conmoción económica, que hacen que los usuarios de la información financiera y sus modelos de decisión pasen a un primer plano en la atención de la doctrina contable.

La búsqueda y determinación de los objetivos de la información financiera y su consiguiente incidencia en las reglas contables es, desde entonces, una atención constante no sólo en la literatura especializada, sino también la regulación contable[44], de modo que ha tenido indudables efectos en

---

43 Sterling (1972, pág. 198).

44 Así, el *Financial Accounting Standards Board* nace a comienzo de la década de los setenta, con esta nueva filosofía, que sustituyó a la anterior, inspirada en el esquema postulados-principios-reglas. En el informe que propuso su nueva estructura (AICPA, 1972, Wheat Report, págs. 19-20) se afirma: "Los estados financieros y la información contable no están basados en las leyes naturales, como las ciencias físicas, pero deben descansar en un conjunto de convenciones o estándares destinados a lograr lo que se considera como objetivos deseables de los estados financieros y de la información contable. El trabajo del proyectado instituto

los planteamientos, concepciones y esquemas teóricos, por cuanto, como indica Hendricksen (1970, pág. 2) "...la elección de una teoría más adecuada depende de lo bien que ésta sustente el desarrollo de procedimientos y técnicas que cumplan mejor los objetivos de la Contabilidad".

"Utilidad" y "toma de decisiones" son, en consecuencia, dos términos que con frecuencia aparecen en las definiciones de la Contabilidad; el elenco de ejemplos podría ser muy amplio, por lo que baste con uno solo: el relativo a la propuesta por el AICPA (1970) en su *The Basic Conceps and Accounting Principles Underlyng Financial Statemens of Businees Enterpises*, que ya hemos recogido en otro lugar de este trabajo:

> *"es una actividad de servicio, cuya función es proveer información cuantitativa, principalmente de naturaleza financiera, acerca de entidades económicas, con el propósito de que sea útil para la toma de decisiones económicas, al hacer elecciones racionales entre cursos de acción alternativos".*

3.5. Contabilidad y teoría de la información. Énfasis comunicacional.

Obviamente, estos objetivos asignados a la Contabilidad tenían forzosamente que enfatizar sus aspectos comunicacionales, de modo que un buen sector de la doctrina defendió, desde momentos relativamente tempranos, esta adscripción para nuestra disciplina, que la sitúa en zonas limítrofes a la teoría de la información o, al menos, en una posición en la que puede utilizar una buena parte de sus elementos conceptuales. El trabajo de N. Bedford y V. Baladouni (1962), de expresivo título, -*A Communicatión Theory Approach to Accountancy*- puede considerarse como un clásico de este ámbito[45].

La *American Accounting Association* tuvo un destacado papel en esta evolución, al poner reiteradamente de manifiesto la dimensión comunicacional de la Contabilidad, dimensión que, de acuerdo con su postura, llegó a incluir en sus definiciones:

> *"La principal función de la Contabilidad es acumular y* comunicar *información económica, que permite juicios y decisiones informados a sus usuarios"* (AAA, 1966).

---

regulador -se refiere al FASB- debe consistir en el desarrollo de estándares para la preparación de *información financiera consistente con dichos objetivos*. Algunos estándares deben deber generales y aplicables a todos los aspectos contables. En otros casos, serán concretos en su aplicación. Pero lo realmente importante no es si los estándares son generales o concretos, *sino la manera en que contribuyen a la consecución de aquellos objetivos*". Como consecuencia de este planteamiento, se elaboró el *Informe Trueblood* (AICPA, 1973), sobre los objetivos de la información financiera, al que nos referiremos más adelante.

45 Postura similar es la que entiende "...la naturaleza de la Contabilidad como una metodología crea *sistemas de información* y trata selectivamente con problemas del mismo orden que la mayoría de los sistemas de información, con los mismos elementos funcionales. (Bueno Campos, 1973, pág. 63).

3.6. El enfoque conductista

El paso siguiente en este proceso evolutivo no podía ser otro que destacar los aspectos conductistas implícitos en la información financiera. Como hemos indicado en Tua (1983, pág. 830), la asunción básica del enfoque conductista estriba en que el principal propósito de la Contabilidad es influenciar la acción que, a su vez, depende del comportamiento de los receptores y elaboradores de la información y de sus reacciones a la misma, motivo por el que se encuentra un importante soporte en las ciencias de la conducta. El principal cometido de esta escuela consiste, por tanto, en la identificación de las regularidades subyacentes en el comportamiento humano y en sus reacciones ante la información contable[46].

En consecuencia, la bondad de una técnica o procedimiento debe de evaluarse en relación con el comportamiento y reacciones que la misma suscite en sus usuarios, en afirmación de Belkaoui (1981, pág. 37), a la vez que, al objeto de cumplir de la manera más adecuada su cometido, la Contabilidad requiere del conocimiento y comprensión de la naturaleza humana, de su motivación, de sus procesos decisorios y de los factores que influyen en los mismos, así como en el clima y circunstancias sociales en que se forman aquellas decisiones (Hopwood, 1974, pág. 74).

3.7. Los usuarios de la información financiera

Bien bajo la óptica simplemente comunicacional, bien bajo el enfoque conductista, lo cierto es que la evolución del concepto de Contabilidad sustituye o complemente la función de registro con la utilidad para los usuarios en la información financiera. La respuesta a la pregunta ¿quiénes son esos usuarios? amplía progresivamente la gama de posibles destinatarios de los estados contables; en este sentido, son claramente expresivas las declaraciones de la *American Accounting Association*, cuyas sucesivas opiniones sobre los usuarios de la Contabilidad son fiel exponente del camino por el que ha discurrido el pensamiento contable[47]. Así, en AAA (1936), parece subyacer el objetivo de la protección informativa de acreedores e inversores; por su parte, la declaración de AAA (1941, pág. 133) comienza recogiendo casi textualmente una frase de Paton y Littleton (1940), que supone incluir en el ámbito contable a un mayor número de usuarios en relación con el texto anterior: "el Comité espera que los conceptos básicos sean sometidos a continuo estudio, con la finalidad de que los interesados por los estados financieros, *tales como directivos, inversores, miembros de cuerpos profesionales reguladores y público en general*, puedan servirse de ellos".

El concepto es aún más amplio en la declaración de AAA (1948), en la que se alude a la necesidad de facilitar el uso de los estados financieros "...a

---

46 *Cfr*. AAA (1971), donde figuran consideraciones similares. Vid. además, como un clásico de esta materia. T.R. Prince (1963).

47 *Vid*. Hendricksen (1970, pág. 94), que hace una comparación similar.

las personas que tengan *interés* en una empresa individual o en los más amplios problemas relativos a la economía nacional", con lo que a partir de este documento, la Asociación adopta la más amplia postura posible en relación con los usuarios de la información financiera: se destinan a todos cuantos tengan interés en la unidad económica. Como podremos comprobar en el epígrafe siguiente, desde este planteamiento a la teoría de la responsabilidad social de la empresa, que fundamenta el deber de informar en el derecho de los interesados, no hay sino un breve paso, que no tardaría en darse.

La declaración de (AAA, 1957) abunda en los mismos planteamientos, al igual que AAA (1966), que junto al concepto de usuarios, añade una amplia gama de propósitos de la Contabilidad, cuyo enunciado es expresivo de la amplitud con que se conciben, y que incluyen el "facilitar las funciones y controles sociales", como exponente de que también se considera, entre los usuarios de la información financiera, a la colectividad, globalmente considerada[48].

Por su parte, el *Corporate Report (Institute of Chartered Accountants of England and Wales*, 1975), apoyado en concepciones muy próximas a la responsabilidad social, incluye expresamente entre los usuarios a inversores en acciones, acreedores, empleados, analistas o asesores, grupos que tienen relación con la entidad por motivos comerciales (clientes, proveedores, acreedores comerciales, competencia y cualquier interesado en fusiones, absorciones o inversiones de control), las autoridades gubernamentales en cualquiera de sus manifestaciones y, por último, el público en general, que incluye consumidores, contribuyentes, grupos de interés o presión, asociaciones de defensa del consumidor, etc.

Algún autor, sin embargo, restringe totalmente el propósito al que se destinan la información financiera. Así, Chambers (1966, pág. 99) afirma que Contabilidad es:

> *"un método de cálculo monetario retrospectivo y presente, cuyo propósito es proveer una fuente continua de información financiera, como guía para la acción futura en los mercados".*

3.8. ¿Estados financieros genéricos o específicos?

Sin embargo, el enfoque que atiende a la utilidad para los usuarios en la toma de decisiones plantea, como hemos indicado en Tuá *1983, pág. 822), más interrogantes que respuestas definitivas, pues abre la posibilidad de establecer tantos sistemas contables como grupos de usuarios puedan detectarse, o bien aconseja la necesaria búsqueda de un solo sistema que trata de satisfacer en la mejor medida posible la totalidad de los intereses

---

48 Los otros dos propósitos son: a) toma de decisiones relativas al uso de recursos limitados, incluida la identificación de las áreas cruciales de decisión y la determinación de objetivos y fines; b) dirección y control efectivos de los recursos humanos y materiales de la organización, y c) evaluación y control de los recursos confiados a la entidad.

concurrentes. En síntesis, se trata de la alternativa puesta de manifiesto por Hendricksen (1970, págs. 118 y ss.)[49].

- Suponer que los estados financieros se preparan para usuarios indeterminados, que tienen objetivos múltiples, o
- Concretar como objetivo el proporcionar información adecuada a modelos para decisiones de usuarios específicos.

De acuerdo con este autor, en el trabajo AAA (1957) estaba implícita esta segunda concepción, así como en los correspondientes a 1966 y especialmente 1968[50], que alude de forma expresa a las necesidades de usuarios específicos. Según el propio Hendricksen, Pattillo (1965, pág. 45) parece haber estado próximo a esta postura, al afirmar que

> *"El objetivo de la Contabilidad financiera es proporcionar un sistema de información y comunicación externas, al recopilar, dar forma compacta, interpretar y diseminar datos económicos, que den una representación financiera de los derechos económicos y el interés relativo de los segmentos de la economía, a fin de facilitar a esos segmentos la formulación de juicios y la toma de medidas".*

Sin embargo, la práctica contable no se ha decidido todavía a asumir abiertamente la posibilidad de que exista información diferente, dependiendo de los usuarios, específicos a los que vaya dirigida, pues la única distinción, ampliamente aceptada, es la que contempla estados financieros con propósitos generales y con propósitos fiscales; la doctrina, por su parte, admite en general que "...una de las tareas importantes de la teoría contable es la formulación de varios conjuntos de hipótesis alternativas, requeridas para fines específicos" (Mattessich, 1964, pág. 41), por lo que "...los sistemas contables son tantos cuantos son los fines de la representación, si bien un único sistema sólo puede servir a diversas finalidades cuando éstas resultan compatibles entre sí (Montesinos, 1984, pág. 248).

El hecho es que, aunque la posibilidad de que existan varios tipos de estados financieros es teóricamente irreprochable, no está exenta, como ya hemos indicado, de amplias dificultades de entre las cuales posiblemente la principal sea la potencial pérdida de credibilidad de la información financiera, en la medida en que los diferentes criterios a utilizar, dependiendo de las también diferentes necesidades y objetivos de cada uno de los grupos posibles de usuarios, podría llevar a cifras no enteramente coincidentes.

---

49 Y que también señala Montesinos (1974, pág. 274).

50 "El Comité sobre presentación de informes externos de la AAA para el período 1966-1968 hizo una tentativa para aplicar este enfoque de selección específico. En su estudio se formularon modelos de adopción de decisiones normativos y específicos para inversionistas y acreedores, y se supuso un modelo de predicción de dividendos en la empresa, a fin de establecer las variables y relaciones pertinentes a los procesos de decisiones de los inversionistas y acreedores. "Hendricksen (1970, pág.120).

Por ello, la tendencia actual procura la confección de información genérica que, dadas las evidentes dificultades de encontrar un conjunto de estándares que reflejen la totalidad de preferencias individuales posibles, intenta, en términos de optimización satisfacer el área de intersección de los intereses posibles, o, al menos, de los más extendidos o probables[51]. Este camino ha sido el seguido en Gran Bretaña por el *Corporate Report (Institute of Chartered Accountants in England and Wales*, 1975) y en Estados Unidos por el informe Trueblood (AICPA, 1973)[52], llamado este último a inspirar la actividad del *Financial Accounting Standards Board*.

En cualquier caso, la consecuencia de esta forma de obrar ha sido un notable incremento, cualitativo y cuantitativo, de la información financiera, con lo que parece asumirse, al menos parcialmente, la teoría de los hechos de Sorter (1969)[53], quien, aduciendo las dificultades que entraña el conocimiento de las necesidades de información financiera, aboga por aumentar, de forma indiscriminada, la información potencial contenida en los estados financieros, de manera que sea su receptor quien seleccione los extremos que le merezcan una mayor atención, según los modelos decisorios que utilice.

Como contrapartida, se plantean, al menos, tres problemas: de un lado, puede ocurrir que alguna de esta información, suministrada en los estados financieros, no sea relevante a ningún propósito ni usuario y, en consecuencia, no se utilice; por otro lado, la información conseguida por el procedimiento de las áreas de intersección de las necesidades de los diferentes grupos de usuarios probablemente no sea total y completamente útil a ninguno de ellos; en tercer lugar, y en íntima relación con las anteriores, surge la dificultad de elaborar información neutra, entendido este calificativo como concordancia de los criterios que se han utilizado para su confección con los sustentados por las distintas clases de usuarios, cuestión que sólo se resuelve aumentando nuevamente la información suministrada, al objeto de explicitar en la misma, con el mayor detalle posible, aquellos criterios empleados en la elaboración de los estados financieros[54].

---

51 Como indicamos en Tuá (1983, pág. 823).

52 Puede verse un comentario a ambos capítulos 19 y 20 de Tua (1983).

53 *Vid*. también al respecto Johnson (1970) y Lieberman y Whinston (1975). Según indicábamos en Tua (1983, pág. 35), Sorteer basa su postura en los tres puntos siguientes: a) Existen tan variados usos de la información contable que parece imposible especificar los contenidos informativos óptimos para cada uno de ellos; b) incluso dentro de cada uso concreto, los diferentes usuarios emplean una amplia gama de modelos de decisión, que no siempre son capaces de describir, definir o concretar. Ni economistas, ni contables pueden delimitar la totalidad de los modelos utilizados por los perceptores de la información; c) los enfoques utilizados para detectar las necesidades de los usuarios pueden resultar altamente restrictivos, en la medida en que se lleguen a excluir determinados contenidos informativos en base a su pretendida falta de relevancia; a la vez, estos enfoques no son adecuadamente útiles para explicar las tendencias actuales por las que discurre el incremento del contenido de los estados financieros.

54 *Vid*. en este último sentido Montesinos (1976).

En cualquier caso, el debate información genérica *versus* información específica ha tenido, al menos, dos efectos adicionales sobre la epistemología de la Contabilidad: de un lado, ha ayudado sin duda alguna, a comprender y a aceptar las diferencias entre teoría general y sus aplicaciones; de otro lado, ha servido para aumentar el número de partidarios de la visión normativa de nuestra disciplina, cuyas reglas se valoran y validan con criterios de utilidad, es decir, según su congruencia con los objetivos previamente establecidos para cada sistema contable, objetivos que, a su vez, se determinan también bajo una óptica normativa. De estas cuestiones nos ocuparemos con mayor detalle en el último epígrafe de este trabajo.

4. ADMINISTRACIÓN DE UN PATRIMONIO *VERSUS* RESPONSABILIDAD SOCIAL.

4.1. La Contabilidad al servicio de la hacienda

No cabe duda de que el objetivo principal de la Contabilidad en la época de Pacioli era suministrar datos al propietario de un patrimonio, especialmente sobre su situación deudora y acreedora. Obviamente, el patrimonio podía ser propio o ajeno, pero en cualquier caso la información producida tenía por finalidad dar cuenta y razón del mismo, en propiedad o en administración.

Así, no es de extrañar que las obras de los siglos XV y siguientes prestaran especial atención a las cuentas que habían de rendir los tutores y los administradores de las casas señoriales. En este caso se encuentra Diego del Castillo, que, en Burgos, en 1522[55], publica una obra cuyo título es claramente expresivo de estas cuestiones: *Tratado de cuentas, hecho por el licenciado..., natural de cibdad de Molina, en el qual se contiene que cosa es cuenta, y a quien y como han de dar cuenta los tutores y otros administradores de bienes ajenos*[56].

Del mismo modo, la obra de Gaspar de Texeda, *Suma de Arithmetica practica y de todas las Mercaderias con la horden de contadores* (1546), que ya hemos citado en este trabajo, se orienta especialmente hacia la administración de haciendas, como ponen de manifiesto las siguientes frases, extraídas de su folio LIIII vuelto: "la horden que deven tener *los contadores de señores y los que tienen cargos de haziendas* llamese razón porque es otra co-

---

55 Estas referencias históricas, así como una buena parte de las citadas en páginas anteriores, me han sido facilitadas por Esteban Hernández Esteve, a quien agradezco no sólo su amabilidad, sino también los innumerables momentos agradables que me ha proporcionado la lectura de su ingente y fecunda aportación a la historia de la Contabilidad. *Vid*. especialmente las obras de este autor que se reseñan en la bibliografía que acompaña a este trabajo.

56 En cuyo Folio III vuelto puede leerse: "Y digo que la cuenta y razón *que tiene que dar el administrador* es una memoria de lo que da y rescibe. Porque de lo que rescibe tiene que dar cuenta por memoria, y ansi mismo de lo que da. E ansi *los mercaderes y personas que tienen cuenta con otros*, assientan en sus libros en una parte el rescibo, y en otra parte lo que dan. Y quando *averiguan sus cuentas con otros*, entran por data y rescibo.

sa que no cuenta, que aun abreys oydo dezir algunos viejos cuenta y razón. Aprovecha para que el contador haga bien su oficio y *el señor sea servido y su casa governada* y los criados pagados y los vasallos bien tratados, sin que en lo uno ni en lo otro haya fraude ni engaño".

Similares planteamientos pueden encontrarse en el *Libro de caxa y Manual de cuentas de Mercaderes y otras personas, con la declaracion della* (1590), del que es autor Bartolomé Salvador de Solórzano y que constituye, como es sabido, el primer tratado de Contabilidad por partida doble escrito por un español. La siguiente cita, extraída del prólogo de esta noble obra, pone de manifiesto no sólo el carácter indicado, sino también el alto concepto que de la Contabilidad tenía su autor ("Es de tanta importancia y momento la buena cuenta, que sin ella con grandissima dificultad se podría governar el mundo, porque por ella se entienden todos los hombres del, assi en la cuenta y razón de sus estos y *haziendas*, tratos y negocios, compras y ventas, como en todo lo demás que se les ofrece...). Y assi, los que sobren ella han escrito dizen que la cuenta es señora de todas las demás artes y ciencias, porque todas la han menester, y ella no ha menester a nadie. Y para una de las cosas más principales que se aprende (y también leer y escrivir) es, para saber tener todos los que quieren *la cuenta y razón de sus haziendas y de las agenas que tienen a su cargo* por buen estilo y orden, porque sin estas tres artes de leer, escrivir y contar, en ninguna manera podría alcançar a saberlo".

Esta idea, que pone la Contabilidad al servicio de una hacienda o patrimonio, está claramente presente en este considerando de nuestro Tribunal Supremo, en sentencia del 20 de junio de 1868, citado por Goxens (1984, pág. 183): "El objeto de la Contabilidad Mercantil, que establece el Código de Comercio, es el de determinar con exactitud, siempre que sea necesario, *la situación de una casa*, tanto en mercancías como en dinero, efectos y otros valores, y fijar sus deudas, activo y pasivo, por medio del correspondiente balance general".

4.2. La teoría del contrato de agencia.

Situar a la Contabilidad como una actividad al servicio del dueño del patrimonio ha servido como fundamento de la teoría del contrato de agencia, una de las elaboradas en torno al postulado de entidad[57].

En síntesis -y en una visión moderna- esta teoría sustituye las relaciones clásicas entre la entidad, sus propietarios y sus activos y pasivos, por las que tienen lugar entre los suministradores de fondos y sus administradores. Con ello[58], la misión fundamental de la Contabilidad es proporcionar los ele-

---

57 *Vid*. Tua (1983, capítulo 18), en el que se contemplan la teoría del propietario o del capital líquido, el concepto de propietario de Canning, la teoría del interés residual, la de la óptica gerencial o cadena de mando, la de la entidad propiamente dicha, la del interés del propio sujeto contable, la teoría del fondo y la del sujeto contable como entidad social. *Vid*. asimismo la síntesis de estas teorías realizada por Meyer (1973).

58 Como hemos afirmado en Tua (1983, pág. 679).

mentos de juicio necesarios para que el inversor pueda controlar la efectiva utilización de los fondos puestos a disposición de los directivos de la entidad.

De esta manera, entre quienes aportan sus fondos para invertirlos y la gerencia empresarial, que se ocupa de administrarlos, se origina una relación que la literatura angloparlante denomina *stewardship*, en gráfica expresión que literalmente puede traducirse por mayordomía y cuya calificación jurídica puede estar próxima al contrato atípico de agencia. Beaver (1978) define esta figura como la que surge cuando una parte, el gerente, asume el control sobre los recursos de la otra, el inversor, adquiriendo la responsabilidad de actuar en defensa de los mejores intereses de esta última; la información -continúa dicho autor- se convierte en una responsabilidad del gerente, al objeto de evaluar la evolución de su comportamiento.

El origen de la teoría del contrato de agencia -que Goxens (1970, Tomo, I, pág. 21) denomina *escuela materialista*- posiblemente sea el originado probablemente en Inglaterra durante el período medieval bajo la influencia del sistema feudal, siendo posteriormente muy común en dicho país durante el siglo XV, según afirma Hendricksen (1970, págs. 31, 32), para quien "... como la propiedad se tenía en fideicomiso, la contabilidad de los fondos precisaba los conceptos de agencia y mayordomía, en vez de los de propiedad y capital líquido. El cargo era aquella parte de la herencia confiada al agente, mientras que el descargo era la explicación satisfactoria de la venta o disposición de la propiedad".

Si bien estos elementos están presentes, de forma más o menos explícita, en otras anteriores, entre las que se incluyen algunas de las españolas ya mencionadas, el origen de la formalización de esta línea de pensamiento se atribuye a Huscraft Stephens, quien en 1735 publica su obra *Italian Bookkeeping reduced into an Art*[59].

Como quiera que no excluye otras, ni en realidad pretende servir de sustento para el entramado conceptual de nuestra disciplina, la teoría de la agencia sigue apareciendo con frecuencia en libros de texto y artículos doctrinales, especialmente en los de habla inglesa, tanto en Estados Unidos como en Gran Bretaña. Aparte de Goldberg (1963), que puede considerarse un clásico en esta materia, esta concepción ha sido aplicada en los últimos años al estudio del comportamiento del estamento gerencial frente a la norma contable, o incluso en relación con su actuación en general, por autores tales como Berhold (1971), Hekerman (1975), Ross (1972), Watts (1977) y Watts y Zimmerman (1978 y 1979).

4.3. Ampliación del contrato de agencia. Hacia el concepto de responsabilidad social.

Por otro lado, la teoría de la agencia sigue planteándose con frecuencia en relación con accionistas e inversores, si bien se puede detectar una

[59] *Vid*. Montesinos (1978, pág. 183) y Goxens Duch (1970, Tomo I. pág. 21).

clara evolución del concepto, o al menos una reformulación del sentido estricto de la custodia de recursos, que en algunos casos (Glautier y Roy, 1981, y en especial Chen, 1975) se amplía para dar cabida a la responsabilidad social, con lo que el mandante del agente sería la colectividad en pleno, a la cual se informa de la utilización de los recursos confiados a la empresa, de manera que los objetivos por cuya consecución se juzga a la gerencia pueden ser sólo económicos, sino también sociales. El *informe Trueblood y el Corporate Report*, documentos a los que ya nos hemos referido en este trabajo, constituyen dos válidos ejemplos de esta evolución.

Así, en el primero de ellos, entre los objetivos de la información financiera, el quinto es "...facilitar información útil para apreciar la capacidad de la gerencia en la utilización eficaz de los recursos, en orden a la consecución de los objetivos básicos de la empresa". Sin duda, tras esta formulación se esconde el tributo del Comité Trueblood a los numerosos autores que, de una forma o de otra, han utilizado en sus planteamientos la teoría del contrato de agencia, alguno de cuyos partidarios (Monroe, 1974) habrían preferido encontrar este objetivo en el primer puesto de la relación enumerada por el informe, en lugar del quinto en que está situado.

No hay duda de que el *informe Trueblood* se apoya aquí en el contrato de agencia, si bien lo modifica y amplía[60]. Así, en lugar de utilizar el término tradicional (*stewardship*), alude a la *accountability*, responsabilidad del gerente de rendir cuentas afirmando que este segundo término es más amplio que el primero, en la medida en que incluye las medidas necesarias para evaluar la rentabilidad potencial de la empresa. En cuanto al sujeto activo de esta responsabilidad, legitimado para pedir cuentas al gerente, el informe insiste en inversores y acreedores, incluye en ambos casos a los potenciales, e indica que, si la empresa ofrece sus acciones al público, la responsabilidad se extiende frente a todo el que toma decisiones económicas sobre esas acciones. Además, apunta tímidamente hacia la responsabilidad social, cuando indica que la comunidad también puede imponer amplias y, al tiempo, no específicas, a veces implícitas, responsabilidades, en cuyo caso la empresa puede asumir voluntariamente ciertos deberes en este sentido. Similares consideraciones contiene el *Statement of Financial Accounting Concepts* nº 1 (FASB, 1978), si bien en este caso se alude expresamente al término *stewardship*.

Por su parte, el británico *Corporate Report* (ICAEW, 1975) se refiere a la responsabilidad general, cuyo fundamento estriba en que la entidad maneja recursos humanos y materiales en sus actividades, cuyos resultados tienen consecuencias económicas para la comunidad. El concepto de contrato de agencia es, pues, en este informe, sumamente amplio, de manera que el agente es responsable frente a la colectividad, no solo por los recursos confiados, sino también por la subsistencia presente y futura de sus empleados,

---

60 Resumimos aquí lo indicado al respecto en Tua (1983, pág. 751 y 752).

a la vez que, dada la interdependencia de todos los grupos sociales, está implicado en el mantenimiento del nivel de vida y en la creación de la riqueza.

La responsabilidad pública de la entidad es, además, en el *Corporate Report*, la referencia para determinar quienes hayan de ser los usuarios de la información financiera, ya que los derechos de estos nacen como consecuencia de aquélla, en los casos en que existe cualquier clase de interés. Con ello y como ya hemos indicado en otro lugar, el concepto de usuario es sumamente amplio.

4.4. Definiciones inspiradas en el contrato de agencia

En cualquier caso, la teoría del contrato de agencia parece haber inspirado definiciones, si no de la Contabilidad, si al menos de los propósitos de los estados financieros. He aquí dos ejemplos, expresivos de las dos tendencias comentadas en líneas anteriores: la estadounidense y la británica:

> *"El propósito de los estados financieros es la expresión, en términos financieros, de la* utilización de los recursos *económicos de la empresa y los cambios resultantes en ellos y en la posición en los mismos de los intereses de acreedores e inversores"* (AAA, 1936, pág. 188).

> *"El principal propósito de los estados financieros es presentar información a los propietarios, mostrando* como han sido utilizados sus fondos *y los beneficios derivados de tal utilización"* (ICAEW, 1952, citado por ICAEW, 1975).

4.5. La responsabilidad social de la empresa: concepto

Si bien es verdad que, como afirma Moisés García (1983, pág. 253), la Contabilidad "...conserva un cierto carácter menestral, de actividad al servicio de algún señor y no al servicio de la humanidad en general", no es menos cierto que resulta evidente la evolución hacia la incardinación de nuestra disciplina en el marco de la responsabilidad social de la unidad económica. El proceso, que ha quedado someramente descrito en páginas anteriores, es bien simple en sus mecanismos últimos; lo que en principio se concibe supeditado a un patrimonio, amplía progresivamente el ámbito de usuarios y, consecuentemente, la gama de intereses protegidos, hasta incluir también a la colectividad, globalmente considerada, a la que se legítima como titular de los derechos inherentes a aquella responsabilidad social.

Como hemos indicado en Tua y Gonzalo (1986, pág. 436 y 437)[61], predicar la responsabilidad social de la unidad económica implica reconocer que en la definición del concepto de empresa concurren, entre otras, dos notas esenciales:

---

[61] Trabajo cuyo epígrafe 2 tomamos como punto de partida para desarrollar este punto.

- De un lado, que la empresa es no solo administradora del capital de sus propietarios sino, también, de los factores de producción que le confía la comunidad.
- De otro lado, y como consecuencia, que la empresa es una coalición de intereses del más amplio tipo, que deben ser satisfechos por igual.

En síntesis, la responsabilidad social de la empresa tiene su origen en el hecho de que la empresa actúa en y para la sociedad, en un contexto frente al que ha de afrontar las consecuencias de su actividad y el ejercicio de la potestad que la propia sociedad le confiere. Ello significa que:

- La actuación de la unidad económica se mide en función de su concordancia con los valores, pautas y requerimientos de la colectividad en su conjunto.
- Se exige de la empresa una buena dosis de congruencia e, incluso, de cooperación con el entorno en que se desenvuelve y, en definitiva,
- Que se considera a la unidad económica como un subsistema del sistema social en el que opera, de modo que actualmente se busca y se defiende el entronque social de la empresa y su inserción en una comunidad a cuyas aspiraciones y demandas no puede permanecer ajena.

La responsabilidad social de la empresa comienza a manifestarse en formas jurídicas y económicas, progresivamente institucionalizadas, que muestran su carácter irreversible. Buena muestra de ello son las alteraciones en el concepto de sociedad mercantil, en la propia definición de empresa, y en los paradigmas económicos que rigen su actuación. Con ello, la responsabilidad social está presente en el Derecho Mercantil y en la Economía de la Empresa.

En cuanto al Derecho Mercantil, la principal muestra de la presencia de la responsabilidad social en sus planteamientos es la progresiva evolución del concepto de sociedad mercantil, que actualmente se considera como un órgano de la economía nacional, responsable ante la colectividad, de modo que el interés de sus socios se vincula, se limita e, incluso, se supedita, al interés público. Se trata de lo que la doctrina[62] ha denominado tránsito entre la teoría contractual[63] y la institucional[64] de la Sociedad Anónima, que implica

---

62 *Vid*. Garrigues Díaz Cañabate (1971, págs, 35 y ss.) y Arana Gondra (1976, págs. 13 y ss.).

63 Que en tua y Gonzalo *1986, pág. 438) caracterizamos por las siguientes notas: a) La sociedad anónima se funda en un contrato, por lo que, en principio, prevalece la autonomía de la voluntad sobre cualquier otra consideración; b) La Sociedad nace por y para sus socios, por lo que sólo se ven en la misma individuos y voluntades individuales, restringidos y enmarcados en los límites que, al amparo de la autonomía de la voluntad, hayan podido establecerse en el propio contrato de sociedad.

64 Cuyos rasgos, que transcribimos del indicado trabajo, son los siguientes: a) Junto, y en ocasiones, por encima de la autonomía de la voluntad, se sitúa la responsabilidad social de la entidad; b) de manera que el interés de los socios se vincula, se limita, y hasta se supedita al interés de la colectividad; c) No se niega que la sociedad haya sido fundada por un contrato, pero

que la validez de la autonomía de la voluntad se enjuicie a la luz de la incardinación social de la persona jurídica, es decir, de su responsabilidad social.

En cuanto a la Economía de la Empresa, no es nuevo que los diferentes autores señalen "el relieve social de los estudios contables y administrativos" (Goxens, 1970, Tomo I, pág. 13), incluso como es el caso indicado. La principal manifestación de la incidencia en este ámbito de la responsabilidad social es que las definiciones tradicionales de empresa, cuyos elementos básicos giran en torno a la aportación del capital, a la organización productiva y a la obtención de un excedente en beneficio del propietario, se sustituye el concepto de "coalición de intereses", entre los que se incluyen, cada vez con más amplitud, las demandas de la colectividad[65].

4.6. Incidencia de la responsabilidad social en la Contabilidad

La Contabilidad no podía permanecer ajena a este proceso evolutivo. Dos son, al menos, las consecuencias más significativas de la incidencial del concepto de responsabilidad social en nuestra disciplina:

- el derecho de información, que los planteamientos clásicos atribuyen al accionista, se transforma en un deber de información de la unidad económica, información que se concibe como un bien público.
- se incrementan los requerimientos informativos exigidos a las unidades económicas y, en especial, se las solicita también información en cuanto a sus realizaciones en el ámbito social.

En efecto, bajo la óptica contractual, el derecho subjetivo del accionista se apoya en la propia naturaleza de la sociedad anónima, en la que la información solo incumbe al socio, al cual se le suministra como contrapartida de la privación a la que se le somete al hurtarle la gestión diaria de sus inte-

---

ese contrato ha dado nacimiento a una institución, es decir, a un organismo que tiene por finalidad la persecución de un interés intermedio entre el de los individuos y el de la colectividad; d) Con ello la sociedad anónima ve debilitada su significación contractual, para convertirse en un órgano de la economía nacional, que ha de ser, por tanto, responsable ante la colectividad.

65 Las principales características de esta evolución, según se explicitan en Tua (1086. pág. 439), son las siguientes: a) La empresa no tiende ya de manera única a la obtención de un beneficio sino que, además ha de tener en cuenta los intereses de los restantes elementos de la coalición empresarial, que operan como restricciones a la hipótesis clásica de la maximización del excedente; b) Por ello, se pide a la empresa que optimice su beneficio, en orden a la satisfacción conjunta de los intereses que confluyen en la unidad económica; c) El beneficio tradicional del propietario entra en colisión con los objetos sociales y, aún reconocimiento sin beneficio no cabe la supervivencia de la empresa, el conflicto lleva a que, en ocasiones, aquel beneficio disminuya, ante la necesidad de satisfacer o evitar costes sociales; d) El beneficio contable tradicional, como indicador de eficiencia, cede buena parte de su importancia, en favor de magnitudes con más marcado carácter social, como son el valor añadido o el excedente de productividad; e) Incluso, con un criterio social amplio, el beneficio tradicional podría completarse con la cuantificación de costes y beneficios sociales, para llegar a una cuenta de resultados que refleje, no tanto el excedente del capital propietario, como el beneficio social derivado de la actividad empresarial.

reses y al objeto de que pueda servir como soporte en la expresión de voluntad que supone el voto en la Junta General.

Por el contrario[66], con la visión institucional, el derecho subjetivo del accionista se transforma en un deber objetivo de información, que no se detiene en los inversores actuales o potenciales de la sociedad anónima, sino que puede extenderse a todos aquellos que tienen interés en la misma. Se opera así una evidente modificación en la titularidad del derecho a la información económico financiera, que implica poner de relieve el carácter público del interés protegido en la disciplina contable. El fundamento de la protección ya no es sólo el derecho del accionista, sino que se tiene también en cuenta el interés del inversor potencial; el de quienes contratan, suministran fondos o los reciben de la entidad y, también, el público en general. En síntesis, la información financiera se concibe como un *bien público*, al servicio de la colectividad.

Si bien el tránsito general entre la teoría contractual y la institucional se aprecia claramente, según indica Garrigues Díaz Cañabate (1971, pág. 36), en la jurisprudencia mercantil a partir de los años treinta de este siglo, puede tener, no obstante, en el caso específico de la información contable, un origen incluso anterior, vinculado al ordenamiento fiscal y, más concretamente, a la implantación del impuesto sobre los beneficios de las empresas. Este es el parecer de Goxens Duch (1984, pág. 183 y ss.), quien sitúa el punto de inflexión de la Contabilidad en nuestro país en la ley de 27 de marzo de 1900, que crea la contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria. Se cierra con ello -afirma Goxens- un período caracterizado por la naturaleza privada de la Contabilidad, como un documento interno de la administración de los negocios, cuya única finalidad era ilustrar al propio comerciante o empresario sobre el estado de sus negocios y justificar en el excepcional caso de una insolvencia o de una *litis*, la correcta administración de su patrimonio y de sus derechos, dando lugar a una nueva época, en la que la Contabilidad es válida como justificación ante la sociedad de una correcta administración empresarial.

En cualquier caso, la sustitución del derecho de información del accionista por el deber de informar de la entidad tiene -ha tenido y, está teniendo- importantes efectos en la información financiera y, con ello, en la Contabilidad, alguno de los cuales ya ha sido recogido en páginas anteriores. Así, ya hemos indicado que una consecuencia es la notable mutación experimentada en los criterios utilizados para confeccionar la información financiera[67], que ahora toman como norte y guía las necesidades de los usuarios -que incluyen a las de la colectividad- para determinar el contenido, cualitativo y cuantitativo, de las cuentas anuales; en la misma línea, surgen controles, cada vez más externos y de carácter cada vez más público en relación con la informa-

---

66 Como indicamos en Tua (1985, pág. 12), de donde transcribimos los párrafos que siguen.

67 Como indicamos en Tua (1985, pág. 13).

ción financiera[68]; se acentúa, asimismo, el carácter público de la auditoría, que ya no solo se concibe como una consecuencia de la separación entre gestión y control, ni como una compensación a la merma en el derecho del socio a inspeccionar la contabilidad, sino que se vincula con los intereses de la colectividad, a la vez que se subraya, cada vez con más fuerza, su carácter y dependencia social; además, la articulación del derecho de interpelación del socio se hace insuficiente y, sin perjuicio de mantener ese derecho, se hace necesario instrumentar la información por la vía de la publicidad[69], que afecta también a las cuentas anuales, para las que muchos ordenamientos, incluido el comunitario, prescriben su depósito en el Registro, en donde permanecen a disposición de quien las solicite.

Por último, una evidente consecuencia de la responsabilidad social, a la que ya hemos hecho alusión reiteradamente, es que, junto al cambio de titularidad del interés protegido, y en busca de una mayor satisfacción del mismo, la regulación contable, tanto jurídica como profesional, impone a las empresas un cada vez mayor caudal de información que desborda drásticamente el primitivo ámbito de la Contabilidad, para situarse en el más amplio marco de los datos jurídicos, económicos y aún sociales, relativos a la unidad económica.

Es precisamente este último punto, de información social, el que conviene resaltar, como prueba evidente de que nuestra disciplina ha aprehendido el concepto de responsabilidad social. En efecto, junto a los documentos tradicionalmente exigidos, de carácter eminentemente financiero, se imponen otros, de naturaleza más acusadamente social, tales como el estado de valor añadido o el estado de excedente de productividad, así como el propio balance social, compendio de las realizaciones de la entidad en este marco. Además, cada vez es más frecuente que la regulación contable imponga a las empresas la obligada inclusión, en sus estados financieros, de datos de esta naturaleza, relativos, por ejemplo, a ciertos aspectos de la plantilla de personal -detalle, movilidad, abanico salarial, etc.- o a los gastos incurridos en la protección del medio ambiente o en la reparación de la contaminación ambiental producida[70].

Evidentemente, estas cuestiones tienen que tener su lógica incidencia en el concepto de Contabilidad, tal como se desprende de la siguiente defini-

---

68 Según señala Uría (1976, pág. 66).

69 *Idem*., pág. 69.

70 *Vid*. por ejemplo, el modelo de anexo previsto por la Cuarta Directriz, en el que se prescribe la inclusión de datos relacionados con la plantilla de empleados, y, también, las recomendaciones de la ONU (1977) a las empresas transnacionales, en las que se contempla información relativa al empleo (plantilla total, expatriados, desglose por sexos y por funciones, promedio semanal de horas de trabajo, coste desglosado por conceptos, de la plantilla, y descripción del plan de pensiones) y a las medidas para el control del medio ambiente (que incluyen costes de capital y otros gastos que solo se realizan una vez, gastos corrientes y descripción de resultados).

ción de Langenderfer (1973), que reúne las notas características de nuestra disciplina de las que nos hemos ocupado hasta aquí:

> *"La Contabilidad es un sistema de medida y comunicación para proveer información económica y* social *con respecto a una entidad identificable, que permita a sus usuarios juicios informados y decisiones conducentes a la colocación óptima de recursos y al cumplimiento de los objetivos de la organización".*

Incidencia que es de esperar se acreciente en un futuro, en la medida en que se desarrolle la "Contabilidad social", tendente a captar, medir, valorar y representar el comportamiento social de la empresa, con el objeto de evaluarlo y comunicar sus resultados a los interesados, tanto internos como externos, aplicando de este modo la metodología convencional de la Contabilidad a la medición de los costes y beneficios sociales producidos por la entidad[71].

Hasta ahora, al menos en sus manifestaciones prácticas, la Contabilidad social es únicamente información social, en la que sólo en contadas ocasiones -valor añadido, excedente de productividad- se aplica la partida doble. Pero sin duda que el proceso acaecido con la Contabilidad Nacional parece en vías de repetirse: se está gestando la aparición de una nueva rama -¿aplicación?- de la disciplina contable, que obligará a incluir sus consecuciones en las definiciones que elaboremos del concepto de Contabilidad.

5. ARTE Y TÉCNICA *VERSUS* DISCIPLINA CIENTÍFICA Y FORMALIZADA

5.1. Los primeros balbuceos: el arte del buen hacer.

Los más tempranos tratadistas de la Contabilidad, que escribieron sus obras a finales del siglo XV, en el XVI, e incluso en el XVII, probablemente no se plantearon en modo alguno la naturaleza de la disciplina objeto de su estudio, ya que, como es lógico, estaban resueltos simplemente -en afirmación de Hendricksen (1970, pág. 30)- a exponer el mecanismo de la teneduría de libros en la forma desarrollada por los negocios. No pueden buscarse, por tanto, en esta época, abstracciones o formalizaciones más allá de las requeridas por la necesaria explicación del método de teneduría propuesto.

Comercio, Aritmética, algún elemento jurídico y, en especial, registro y, en consecuencia, también caligrafía, convergen en los albores de la Contabilidad, constituyendo una amalgama que, a lo sumo, habría sido calificada por los autores de antaño como "el arte de la buena teneduría", entendiendo este término en su sentido más genérico de "conjunto de preceptos y reglas necesarios para hacer bien alguna cosa"[72], y tal como podría haber sido aplicado

---

71 Como se afirma en Tua y Gonzalo (1986, pág. 466).

72 En una de las acepciones que del mismo ofrece nuestra Real Academia de la Lengua Española.

al arte cisoria, al de cetrería, o incluso al arte de la guerra. Sin duda que la caligrafía no era el menos desdeñable de estos elementos necesarios para el buen hacer, en la medida en que resultaba imprescindible para atender a la función del registro que por imperativo legal -Ordenanzas de Bilbao- había de realizarse con "el aseo y limpieza posible"[73].

Los balbuceos en la atribución de algún calificativo -arte, ciencia, doctrina, método, etc.- son, hasta no muy reciente fecha, evidentes. Y aunque Delaporte publicara en 1635 su aportación básica con el título de *Traité de la Science des Negociants et Tenneurs de Livres*, posiblemente la utilización del término "ciencia" respondiera más a la intención de servir de señuelo útil a la aceptación y generalización de sus ideas que a un planteamiento rigurosamente formal y abstracto de nuestra disciplina[74]. Ciencia y arte eran, posiblemente, adjetivaciones con alcance similar, incluso intercambiable, y quizá próximas a lo que actualmente Galbraith (1969) denomina sabiduría convencional. Sólo bajo este punto de vista puede explicarse que la materia que Deschaps o Delaporte (en 1685 ambos) califican de ciencia, constituya un arte para Degranges (1785).

Buena prueba de que estos balbuceos han continuado hasta no hace mucho puede obtenerse del examen de la recopilación tantas y tan merecidamente citada en este trabajo, de Goxens (1984), en la que pueden encontrarse títulos aludiendo tanto a uno como a otro término. Así, de Bonifacio Ladrón de Guevara (Cartagena, 1886), el *Descubrimiento de la ciencia de la Contabilidad o teneduría de libros demostrativos*, mientras que Bruño (Madrid, 1920) titula su obra *Arte y prácticas contables*.

5.2. El arte y la técnica en las definiciones

No obstante, un cierto número de definiciones, incluso modernas, mantiene su preferencia por el término "arte". Significativas a este respecto con las siguientes frases, tomadas de Goxens (1970, Tomo I, pág. 32), que expresan la postura al respecto de Quesnot (1921), así como los motivos que la inspiran:

> *"Se ha definido la Contabilidad como la ciencia de las cuentas. Esta fórmula, un poco ambiciosa, tiene el inconveniente de implicar una confusión. Simple conjunto de métodos, la Contabilidad no puede pretender elevarse al rango de las ciencias... Nosotros definimos la Con-*

---

73 No es extraño, por tanto que, del mismo modo que en la actualidad se puede encontrar a la Contabilidad muy próxima en los planes de estudio a la Informática o a la Investigación Operativa, aquélla se enseñaba en épocas pretéritas -y no tan pretéritas- conjuntamente con la caligrafía. Así, D. Fernando López Toral, autor del texto -recogido por Goxens (1984, pág. 191) en su magnífica recopilación de autores españoles- *El Tesoro de la Contabilidad Mercantil* (Zaragoza, 1883), se autotitula profesor de Contabilidad y *Caligrafía*.

74 Si bien hay que afirmar, al objeto de situar a Delaporte en el importante lugar que le corresponde en la evolución de las doctrinas contables, que tales formalizaciones o abstracciones estaban todavía muy lejos de las posibilidades que el pensamiento de aquella época tenía a su alcance.

tabilidad como el arte de imaginar*, de llevar y utilizar sistemas de cuentas que respondan a un objetivo previamente definido. Así se encuentra destacado en la definición del arte del contable, que es esencialmente* un arte de invención*, puesto que se trata de crear métodos que responden a objetivos muy diversos".*

Frases en las que, además, cabe destacar la intuición normativa de Quesnot, poco habitual en su época, que vincula las reglas a objetivos "previamente definidos" y "diversos".

El arte de la Contabilidad está también presente en la definición del AIPCPA de 1941, que ya hemos citado en otro lugar de este trabajo, y que posteriormente fue aceptada por el *Accounting Terminology Bulletin* núm. 1:

"La Contabilidad es el arte de registrar, clasificar y sintetizar..."

No obstante son más frecuentes las definiciones que optan por considerar la Contabilidad como una técnica, planteamiento -obviamente respetable- que está muy extendido en Latinoamérica: sírvanos, como ejemplo, la siguiente:

"Técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica." (IMCP, 1973, pág. 2).

El propio Instituto Mexicano de Contadores Públicos justifica la calificación de "técnica" para nuestra disciplina "...al considerar a la Contabilidad como algo diseñado por el hombre para satisfacer necesidades individuales y sociales, que no existe en la naturaleza...", con lo que parece que se excluyen del parnaso de las ciencias a todas las sociales, por no ocuparse de los fenómenos naturales[75].

5.3. Ciencia y técnica contables. Una postura ecléctica.

Algunos autores han distinguido, con una óptica ecléctica, las dos vertientes, científica y técnica, en nuestra disciplina, en postura muy próxima a algún intento formalizador (Mattessich, 1957, 1964), de indudable aceptación. Posiblemente haya sido la escuela lombarda y, en especial, Francesco Villa[76], quien primero ha plasmado rigurosamente esta separación, al haber "...desgajado la teneduría de libros de la verdadera ciencia contable, considerando ésta como un conjunto de principios económico-administrativos, aplicados al arte de llevar las cuentas a los libros". (Mallo, 1979).

---

75 *Vid*., también en Latinoamérica, una defensa del concepto de Contabilidad como una técnica, en Ariza (1984), Castillo (1963) y Franco (1984).

76 Autor de La Contabilità appliccata alle amministrazioni private e publiche (1940) y de Elementi di amministrazione e Contabilitè(1850). Vid. al respecto Montesinos (1978, págs. 174 y ss.).

Fabio Besta, Cerboni[77], Lopes Amorín (1949)[78] y Masi[79], y, en nuestro país, Fernández Pirla (1967), entre otros, han utilizado con notable rigor esta distinción, que posiblemente, aun sin querer, pone de manifiesto la separación entre teoría y praxis en nuestra disciplina: la primera -afirma el profesor Fernández Pirla- persigue el gobierno del patrimonio y, para ello, procede analizando cualitativa y cuantitativamente el mismo, en su estática y en su dinámica. La segunda, que tiene carácter instrumental, tiene por objeto la representación del patrimonio; como una técnica que es, está en todo momento subordinada a la ciencia"[80].

Sin embargo, la conceptualización de Matulich y Heitger (1980, pág. 5)[81] prefiere aludir a la distinción entre arte y ciencia, posiblemente en búsqueda de una posición de compromiso entre la definición, mantenida en vigor durante mucho tiempo por el AICPA, a la que ya nos hemos referido, y las escuelas italianas que, en la misma época (1941), tenían ya muy elaboradas las construcciones que defendían el carácter científico-económico y científico-patrimonial de nuestra disciplina:

> *"La Contabilidad es un arte en el sentido de que requiere agudeza de juicio y conocimientos desarrollados a través del estudio intensivo. Es una ciencia, en el sentido de que es rigurosa, maneja mediciones y se relaciona con otras ciencias, tales como la estadística y la economía".*

Las afirmaciones de estos autores son, no obstante, poco representativas del pensamiento imperante en la época en que están escritas, y sólo se justifican a la vista del espíritu pragmático de la literatura anglosajona, más preocupada normalmente por establecer las reglas de funcionamiento de la práctica contable que por establecer formalizaciones teóricas[82], aunque no es menos cierto que un buen número de ellas proceden de este ámbito.

---

77 "...el pensamiento logismológico, considerado como síntesis máxima de los demás aspectos, constituye la esencia de la Contabilidad, a la cual deben atribuirse finalidades teóricas (estudio de las leyes que gobiernan a las empresas, consideradas aisladamente y con relación a otras) y finalidades prácticas (estudio de las normas por las que las haciendas deben organizarse y ser gobernadas y dirigidas para conseguir su objetivo propio)". Tomado de Goxens (1970, pág. 23).

78 De quien Fernández Pirla (1967, págs. 17-18) cita las siguientes frases: De la Contabilidad como ciencia dice: "Ciencia que se ocupa do patrimònio das empresas, encarando -o sob os pontos de vista qualitativo e valorativo num dado instante e na sucessaoo dos instantes", y, como arte: "Arte de revelar as modificaçoes ocorridas na composiçao qualitativa, quantitativa e valorativa de patrimonio de cualquier empresa o de determinar periódicamente os aumentos o disminuçoes que elas imprimen ao valor desse patrimonio".

79 *Vid*. Masi (1952) y el comentario que al respecto hace Fernández Pirla (1967, pág. 18).

80 En nuestro país, Claudio de la Vega y Gutiérrez, autor en 1869 de *Bibliognóstica Comercial*, distinguía este término, que calificaba como ciencia del negocio, de la Blbliognosia, que identificaba con la práctica de la Contabilidad. *Vid*. Goxens (1984), pág. 190).

81 Citada por Bernabéu (1984, pág. 27).

82 En efecto, es frecuente que los manuales de Contabilidad con este origen entren directamente en el establecimiento de reglas prácticas, sin apenas ningún planteamiento metodológico pre-

5.4. El programa formalizado

Aunque contó con lógicos antecedentes, el movimiento denominado por Cañibano (1975, págs. 14 y ss.) "programa formalizado" tuvo su definitiva eclosión mediado nuestro siglo, con la finalidad de "reducir las posiciones de la Contabilidad a cálculos lógicos o matemáticos para, en virtud de las reglas inferenciales, llegar a unos resultados capaces de ser interpretados semánticamente, y cuyo contraste con la realidad irá elevando, de día en día, su potencialidad explicativa y predictiva". (*Idem*., pág. 17)[83]. Con ello, un amplio sector de la doctrina apuesta decididamente por el carácter científico de la Contabilidad[84].

Los primeros intentos, como ya hemos indicado, son claramente anteriores, quizá no tanto en cuanto a la formalización, pero sí en lo que se refiere a la conceptualización científica de nuestra disciplina. En cuanto a esta segunda cuestión, baste recordar lo ya indicado al respecto y, en especial, las escuelas italianas de Cerboni y, en especial, de Besta, Zappa y Masi, que hemos glosado al comienzo de este trabajo. No obstante, ninguna de ellas produjo construcciones completamente formalizadas de carácter lógico-simbólico, sino que, por el contrario, utilizaron un instrumental semántico y escasamente formal, aun cuando trataron de justificar la naturaleza científica de nuestra disciplina, hasta tal punto que, como ya hemos indicado, suele situarse en Francesco Villa el comienzo del período científico de la Contabilidad (Montesinos, 1978, pág. 174, citando a Melis, 1950; Vlaemmick, 1961. pág. 217)[85].

Por otro lado, en lo que respecta a la formalización, Montesinos (1978, pág. 360) cita a Giuseppe Forni, autor del *Trattato teorico-practico di scrittura doppia* (1790) y del *Corso d'instruzcione diaria* (1814) como el primero en uti-

---

vio, a pesar de que la doctrina contable británica y norteamericana ha contado con notables ideólogos. Esta cuestión no ha pasado desapercibida para Goxens (1984), quien afirma, aludiendo a la situación española del siglo pasado y comienzos del presente que "...el pragmatismo de los tratados ingleses influyó directamente en muchos autores, que se preocuparon más de explicar cómo se contabiliza, que de razonar por qué debe contabilizarse así". Vela (1971, pág. 49-50) también alude a la misma cuestión, al afirmar que "la construcción metodológica itialiana ha parecido ser ignorada por la generalidad de autores anglosajones y germánicos, quienes, imbuidos de un acusado pragmatismo, han orientado sus trabajos e investigaciones hacia problemas técnicos específicos, tales como el control de costes, auditoría, análisis de estados, etc., soslayando más o menos abiertamente los estudios de pura metodología".

83 Así se afirma que "La arcaica opinión de que la Contabilidad no es una ciencia, sino una técnica, queda configurada como una afirmación arqueológica, propia de quien carece de auténtica información científica". Rivero Romero (1968, pág. 30).

84 Por su parte, Montesinos (1978, pág. 373) concibe la formalización como la puesta en marcha de una simbolización lingüística precisa, mediante la cual nos sea posible ordenar y delimitar claramente las ideas de que disponemos, obteniendo el máximo fruto posible de las estructuras en que trabajamos y depurando los planteamientos...".

85 Requena (1977, pág. 30), por su parte, sitúa la buena nueva, como ya hemos indicado en otro lugar de este trabajo, a comienzos de este siglo, con ocasión del florecimiento de la doctrina italiana.

lizar fórmulas algebraicas para demostrar que Huscraft Stephens -antecedente directo de la teoría de la agencia- puede considerarse como un verdadero iniciador de aquella tendencia, con su exposición simplificada del método italiano, en su obra, paradójicamente titulada *Italian Bookeeping reduced into an Art*.

En cualquier caso, afirma Fernández Pirla (1984, pág. 79), quizá no hayan sido muchos los que se han planteado el problema ontológico de la Contabilidad; además, la relativamente tardía -aunque coetánea con similares manifestaciones aparecidas en otras disciplinas de carácter social- formalización de la Contabilidad implica que casi todas las prácticas han sido implementadas sin necesidad de cimiento teórico, cuestión que ha sido realidad incluso en épocas recientes ya que, como indica Hendricksen (1970, pág. 17), "...el método empleado por la AICPA antes de 1959 -y en gran medida a partir de entonces- en el desarrollo de principios de Contabilidad se basó principalmente en argumentos prácticos y no teóricos: se estudiaron procedimientos o técnicas específicas y se recomendaron ciertos procedimientos a base de su utilidad sin dependencia de una armazón general de teoría de la Contabilidad omnicomprensivo, y sin reconocer la necesidad de interdependencia de los varios procedimientos recomendados en diferentes esferas". E incluso, añadimos nosotros, tras la etapa lógica de la regulación contable[86], en la que se creó la División de Investigación del *Accounting Principles Board*, nacida con el esquema postulados-principios-normas detalladas, de Moonitz (1961), el actual *Financial Accounting Standards Board* parece haber abandonado cualquier intento formalizador, al afirmar que "...no creemos que el Comité deba acometer un amplio programa relativo a los conceptos básicos de la Contabilidad, sino que estimamos que este tipo de investigaciones debe de ser confiado al ámbito académico" (AICPA, 1972 *Wheat Commitee Report*, pág. 78).

En cualquier caso, este siglo ha presentado importantes formalizaciones de la Contabilidad, tales como las de Paton (1922), Paton y Littleton (1940), Devine (1952), Chambers (1955), Littleton (1958), Powalson (1958) y, en especial, Mattessich, del que nos ocuparemos en el epígrafe siguiente[87].

5.5. La formalización de Richard Mattessich

La evolución del pensamiento contable, que hemos sintetizado en páginas anteriores y, en especial, la aceptación por la doctrina de la posibilidad de construir sistemas contables diferentes en función de los objetivos a los que se encamina cada uno de ellos, aboga, de forma inexorable, a planteamientos menos dogmáticos y más flexibles, que eluden la inclusión, en un

---

86 Nos estamos refiriendo aquí a las etapas de la regulación contable, que hemos denominado subprogramas de búsqueda, lógico y teológico. *Vid.* Tua (1983, a y b).

87 *Vid*., asimismo, sobre el intento formalizador, la recopilación de Mattessich (1980). Sobre la decisiva contribución de Littlleton al desarrollo de la teoría contable, *vid*. Bedford y Ziegler (1975).

único cuerpo formalizado, de la totalidad de los sistemas contables. Por el contrario, reconociendo que el número de ellos puede incluso tender al infinito, las modernas formalizaciones distinguen, de un lado, los rasgos básicos de todos esos sistemas, que forman la teoría general de nuestra disciplina y, de otro, las aplicaciones de la misma, que constituyen la interpretación de la teoría general, para aplicarla a casos concretos en presencia de objetivos específicos. En síntesis, como indica Moisés García (1972), "...la consecuencia inmediata ha sido una rigurosa unificación de todo el campo metodológico de la Contabilidad aplicada a la Economía, en el que los modelos de la contabilidad empresarial y nacional se derivan formalmente de un único modelo general para el sistema de la circulación económica". Nace así lo que Montesinos (1978, págs. 355 y ss.) denomina el enfoque integral[88] cuyo máximo exponente es, en nuestra opinión, la formalización de Richard Mattessich.

En una lógica congruencia con este planteamiento integrador, en la abundante obra de este autor[89] concurren dos preocupaciones fundamentales:

- La elaboración de un marco axiomático o, más propiamente, semiaxiomático, para la Contabilidad, concebido como una metateoría, que proporciona unas bases comunes para los sistemas contables de cualquier clase.
- La formulación de supuestos o asunciones que, desvinculadas de finalidades particulares, concurren en aquellos sistemas contables y que, en consecuencia, constituyen las hipótesis básicas sobre las que se sustenta una teoría general contable[90].

Ambos propósitos responden a una misma cosa: el enunciado de dicha teoría general formalizada, si bien con instrumental distinto, lógico-formal, axiomático -o más bien semiaxiomático- en el primer caso, y semántico en el segundo.

---

88 Obviamente, la existencia de varias ramas en nuestra disciplina es mucho más antigua. Así, en cita extraída de Montesinos (1978, pág. 135), Angelo Pietra, autor en 1586 del *Indicizzo degli economi o sia ordinatissima instrutioine de regolatamente formarse qualunque scritura in un Libro Doppio* distingue contabilidad mercantil, bancaria y patrimonial.

89 *Vid*. las referencias bibliográficas que acompañan a este trabajo. Reproducimos aquí lo indicado al respecto en tua (1983, págs. 595 y ss.).

90 Las siguientes frases, extraídas de Mattessich (1972, pág. 478 y ss.), dan buena cuenta del pensamiento de este autor: "...los expertos contables parecen comportarse como si hubiese un único objetivo general en la Contabilidad. Así, la investigación se dirigió hacia la búsqueda de un único conjunto de reglas que fuera correcto..." "...Si las múltiples partes y piezas de nuestra disciplina pueden mantenerse juntas e integradas, la Contabilidad como disciplina académica sobrevivirá; si no, podría disolverse y ser absorbida por otros campos próximos. Mientras no poseamos una teoría contable general, una gran parte de las ventajas de la economía elemental y del pensamiento generalizado se perderán. *Al no existir una teoría general, hay que inventar teorías especificas nuevas*, una y otra vez, cada vez que un sistema contable especifico se emplea en una situación especial..." "...El camino más fácil para salir de este dilema sería el desarrollar varias teorías contables para diferentes situaciones, e independientes entre si. *Yo consideraría esto como una derrota intelectual* de toda nuestra disciplina". Los subrayados son nuestros.

Al primer objetivo responde un trabajo inicial (Mattessich, 1957)[91], que pretende llevar a un denominador común todos los sistemas contables existentes e imaginables. El segundo propósito se consigue en Mattessich (1964, 1970, 1973), con un conjunto de asunciones, hipótesis básicas o premisas, enunciadas semánticamente, de las cuales un conjunto de ellas tiene la finalidad de orientar el sistema contable o, lo que es lo mismo, de aplicar la metateoría a tipos de modelos individuales encaminados a propósitos concretos.

Con este planteamiento, la Contabilidad es definida por Mattessich (1964, pág. 19) del siguiente modo:

> *"...es una disciplina que se refiere a las descripciones cuantitativas y predicciones de la circulación de la renta y los agregados de riqueza por medio de un método basado en un conjunto de supuestos básicos..."*[92].

El propio Mattessich subraya el carácter hipotético de esta construcción ampliamente relacionada con un concepto actual y relativista de la ciencia, en el que se conciben las formulaciones como instrumentos de explicación y comunicación, de validez relativa, basada en su utilidad en tal sentido y condicionada a que no aparezca un modelo o planteamiento mejor, y no como instrucciones dogmáticas, inapelables, incontrovertibles y de alto valor predictivo[93].

5.6. Teoría general y sus aplicaciones: principal consecuencia de la formalización de Richard Mattessich

Con este planteamiento, es posible distinguir en nuestra disciplina, tal como afirmamos en Tua (1983, págs. 391 y ss.), dos ámbitos claramente definidos:

- De un lado, el cognoscitivo, de carácter positivista, en el que puede situarse la generalización y formalización de los conocimientos en que se asienta y que puede asimilarse con la *construcción de una teoría general contable*, que trataría de poner de manifiesto los rasgos comunes de todos los sistemas contables.
- De otro lado, el teológico, normativo, con apoyo en la lógica deóntica, que trata de derivar de la teoría general reglas concretas para la acción, como hipótesis instrumentales, verificables teológicamente, es decir, por concordancia entre objetivos perseguidos y resultados conseguidos. En este

---

91 Del que existe una temprana y meritoria versión castellana en la Revista Técnica Económica, abril de 1958.

92 Omitimos, en aras de la brevedad, la transcripción de estos supuestos básicos, que pueden encontrarse en las obras de este autor y, también, en Tua (1983, capítulo XVII)

93 Por eso afirma Montesinos (1978, pág. 373) que "...seria desacertado pensar que la formalización es un instrumento o un método adecuado para la consecución de nuevos descubrimientos".

último ámbito se encuentra la *interpretación de la teoría general* contable para construir, a partir de la misma, sistemas contables específicos.

5.7. Una consecuencia adicional: la Contabilidad ¿es una ciencia?.

La distinción entre teoría general y sus aplicaciones pone de manifiesto que, en nuestra disciplina, son posibles los planteamientos positivos y normativos, en estricta coexistencia, cada uno de ellos el ámbito en el que obtienen aplicación más adecuada.

De esta cuestión depende la respuesta a la pregunta planteada en el presente epígrafe. Si constreñimos el concepto de ciencia a la utilización de un instrumental positivista, estrictamente cognoscitivo, relegaremos los dos restantes tipos de conocimientos al ámbito metacientífico, con lo que las construcciones normativas, típicas de la interpretación teleológica, no tendrían cabida en el concepto de ciencia; de adoptar esta postura, sólo una ciencia radicalmente positiva podría calificarse de tal y, a *sensu contrario*, sólo lo positivo y verificable por causación cognoscitiva sería científico[94]. En ese caso, la *Contabilidad tendría poco de ciencia* -la teoría general- y *mucho de técnica* -la construcción de sistemas contables- en la medida de que sus principales manifestaciones aparecen como aplicaciones.

Por el contrario, si ampliando el concepto tradicional de ciencia se incluyen también el ámbito científico los planteamientos normativos e instrumentales, habremos sentado las bases de un concepto de ciencia en el que tiene cabida tanto posturas normativas como positivas. Con esta óptica, la Contabilidad, al igual que otras ciencias sociales, *sería una disciplina científica*.

Esta última es la opinión de Richard Mattessich (1978, págs. 7 y ss.), quien afirma que la Contabilidad es, en primer lugar, una *ciencia empírica*[95], pues sus verdades pueden refutarse por la experiencia: los rasgos comunes pueden ser contrastados y verificada su existencia con los diferentes sistemas y, a la vez, puede comprobarse el funcionamiento de un sistema contable, es decir, si sus consecuciones se orientan o no a la finalidad prevista. Pero, dentro de las disciplinas empíricas, la Contabilidad participa en buena medida del carácter de *ciencia aplicada*, pues cada sistema contable requiere un conjunto de hipótesis instrumentales, a partir de las cuales construye sus reglas, en función de los objetivos previstos para el sistema.

---

94 *Cfr*. Tua (1983, págs. 389 y ss.), de donde extraemos estas afirmaciones.

95 "Seria extravagante considerar a la Contabilidad como una ciencia pura o del conocimiento... La diferencia existente entre la Contabilidad y el resto de las Ciencias aplicadas puede no ser tan grande como sugieren algunos colegas. "Mattessich (1972, pág. 470).

5.8. Síntesis de las consecuencias del planteamiento formalizador integrado.

En definitiva, de acuerdo con lo que afirmamos en Tua (1993, pág. 603), la formalización de Richard Mattessich:

- permite identificar y tratar por separado las vertientes cognoscitiva y normativa de nuestra disciplina, distinguiendo la teoría general de sus aplicaciones,
- caracteriza a la Contabilidad como disciplina empírica y aplicada. La denominación de ciencia o técnica depende de la postura personal con que se aborden estos términos.
- hace posible que no sea necesario construir una teoría independiente y diferente, cada vez que se utiliza un sistema contable específico en una situación dada,
- permite conectar entre sí los diferentes enfoques contables: comunicacional, decisional, conductista, etc.
- inválida el intento de búsqueda de un único conjunto correcto de reglas,
- sitúa a los principios contables en la vertiente normativa de la Contabilidad, como reglas para la interpretación finalista de la teoría general, a la luz de objetivos concretos,
- hace que una regla, válida de acuerdo con unos objetivos dados, pueda dejar de serlo si se alteran esos objetivos.
- permite abordar adecuadamente la validación contable, positiva en la construcción de la teoría general y normativa, finalista, teleológica y, en definitiva, regida por criterios de utilidad, en la construcción de sistemas contables.
- posibilita la identificación del núcleo de acuerdo común y de las áreas de posible desacuerdo, en la doctrina contable.

En cualquier caso, el planteamiento formalizador integrado es, sin duda, la causa de que, en las definiciones de Contabilidad, aparezca frecuentemente la calificación de "ciencia" para nuestra disciplina. Las elaboradas -y ya recogidas en este trabajo, por lo que excusamos su repetición- por Batardón, Cañibano, Cerboni, Goxens, Lluch Capdevilla, Mallo o Pinilla, entre otros, son buena muestra de ello.

6. OMNIS DEFINITIO PERICULOSA EST. CONCLUSIONES

El colofón final de este trabajo podría haber sido elaborar una definición propia de nuestra disciplina, en la que estuvieran presentes las cuatro notas esenciales tratadas en el mismo: su vinculación económica, su utilidad al servicio de los usuarios en la toma de decisiones, su contenido financiero y también social como consecuencia de la responsabilidad social de la unidad económica y su carácter de disciplina formalizada y científica. Renunciamos a esta elaboración, fieles tanto al título que hemos dado a este epígrafe como

al propósito, manifestado al comienzo de este trabajo, en la medida de lo posible, de no verter en el mismo, opiniones propias.

La solución alternativa, consistente en la búsqueda de una definición que incluya aquellas notas esenciales, no ha dado sus frutos, pues no hemos encontrado -no quiere decir que no las haya- una definición que las incluya *expresamente*. Puede servirnos no obstante, a tal propósito, la elaborada por Gonzalo (1983, pág. 107, válida para nuestro objetivo sintetizador, si en el término "información" se incluye también la información social, inclusión que, por otro lado, es claramente aceptada por este autor:

> *"La Contabilidad, como cuerpo de conocimientos, es una ciencia empírica, de naturaleza económica, cuyo objeto es la descripción y predicción, cualitativa y cuantitativa, del estado y la evolución económica de una entidad específica, realizada a través de métodos propios de captación, medida, valoración, representación e interpretación, con el fin de poder comunicar a sus usuarios información objetiva, relevante y válida para la toma de decisiones".*

En cualquier caso, debe concluir (en afirmaciones adaptadas de Tua 1983, pág. 699), que la Contabilidad ha pasado de ser un instrumento de carácter casi exclusivamente jurídico en defensa de su propietario, y con finalidad de registro, a convertirse en una disciplina científica, con aplicación preferente a la actividad económica -en la medida en que otras aplicaciones ajenas son todavía meros esbozos- y con evidentes rasgos de carácter social, por su naturaleza como disciplina científica, por el tipo de información que suministra, y por su capacidad de servicio en cuanto a la satisfacción de las necesidades de sus usuarios en orden a facilitarles la toma de decisiones. Históricamente, su primera misión es dar cuenta y razón, a efectos principalmente legales, al dueño de un patrimonio, del estado en que se encuentra el mismo: posteriormente, a medida que cambia el concepto de empresa, se amplía el círculo de interesados en la información contable, llegándose a una última fase, probablemente no definitiva, en que la Contabilidad incluye no solo información financiera sino, también social, destinada a toda la colectividad.

Por otro lado, y aparte del ya señalado peligro de toda definición, que rara vez alcanza a recoger ni la dimensión total de una disciplina, ni el pensamiento íntegro de su autor, de las páginas anteriores se deducen, al menos, las siguientes conclusiones dignas de mención:

- Existe una evidente vinculación entre la Contabilidad y el entorno en que se desenvuelve, de manera que aquella se encuentra supeditada a éste y, a la vez, es capaz de incidir en el mismo: ambos han evolucionado constantemente, en un diálogo e interrelación mutua, de manera que la Contabilidad ha reflejado los cambios del entorno y, a su vez, ha incidido también en ellos. Las definiciones de Contabilidad, como es lógico, han captado aquel devenir, siguiendo una evolución similar.
- Este proceso evolutivo evidentemente no ha terminado pues, en la medida en que sea necesario, seguirá produciéndose aquel diálogo y, en con-

secuencia, los planteamientos conceptuales de la Contabilidad continuarán readaptándose para responder en cada momento a los requerimientos de la realidad circundante. Cualquier definición podrá ser la más reciente, pro en modo alguno puede considerarse a sí misma como la última y definitiva.

- Con todo ello, la Contabilidad se configura como una disciplina de carácter social, que requiere, para su conceptualización y formalización, de la utilización de un instrumental lógico acorde con estos planteamientos, que además, respete y tenga en cuenta aquella posible evolución.
- Por tanto, ni la teoría general ni el método utilizado por la Contabilidad -aparte del carácter hipotético de la primera, que comparte con cualquier construcción científica- pueden considerarse productos acabados sino que, por el contrario, son susceptibles de continuo perfeccionamiento y adaptación a planteamientos cada vez más evolucionados.
- En este proceso de interacción mutua y dado este carácter social de la Contabilidad, no puede pasarnos desapercibido el papel que juega el investigador como agente de cambio, capaz de impulsar, condicionar o, incluso, frenar el desarrollo de las disciplinas de carácter social.
- En las definiciones de Contabilidad, incluso en las coetáneas, pueden encontrarse distintos enfoques, todos ellos por lo general igualmente válidos, como muestra de la naturaleza multiparadigmática de nuestra disciplina, a la que puede accederse desde posturas y puntos de vista dispares o, al menos, no totalmente coincidentes, de modo que cada uno de ellos responde al programa de investigación -o, más modestamente, orientación- en que se milite. Comprender actualmente la auténtica esencia conceptual de nuestra disciplina implica, cada vez de forma más clara, auparse por encima de los posibles enfoques, al objeto de obtener una visión integradora de todos ellos.

BIBLIOGRAFÍA[96]

ALVAREZ LÓPEZ, J. y LÓPEZ CAO, D.M.: "**Conceptualización doctrinal de la Contabilidad". Técnica Contable. Vol. XXXIII**, Nº 392, Agosto, 1981, pág. 281. Septiembre, 1981, pág. 321.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION: "A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports". **The Accounting Review**, March, 1936, págs. 187 a 192.

* "Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements". **The Accounting Review**, June, 1941, ,págs. 133 a 139.

* "Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements, 1948 Revisión". **The Accounting Review**, October, 1948, págs. 339 a 344.

* "Accounting and Reporting Standars for Corporate Financial Statements". **The Accounting Review**, October, 1957, págs. 536 a 546.

* "A Statement of Basic Accounting Theory". **American Accounting Associatión**, Evanston, Illinois, 1966.

* "Report oof the Committee of Behavioral Sciencie Content of Behavioral Sciencie Content of the Accounting Curriculum". **The Accounting Review**, Supl. Vol. XLVI, 1971, págs. 247 a 285.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS: The Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises. Statement Nº4. New York, 1970.

* *Establishing Financial Accounting Standards.* Report of the Stody Group on Establishment of Accounting Principles. Wheat Commitee Report. American Institute of Certifie Public Accountants. New York, 1972.

* *Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements*. American Institute of Certifie Public Accountants, New York, 1973, robert M. Trueblood, Chairman.

ANTHONIOZ, J.: "La escala de nuestros conocimientos contables". *Revista Técnica Contable*. Tomo II, 1950.

ARANA GONDRA F.J.: *La Censura de Cuentas en las Sociedades Anónimas*. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid, 1976.

ARIZA BUENAVENTURA, D.: "Una aproximación a la naturaleza de la Contabilidad". Trabajo presentado al *I Congreso Internacional de Teoría de la Contabilidad*. Girardot (Colombia), Septiembre 1978.

BALLESTEROS, E.: *La nueva Contabilidad*. Alianza Universidad, Madrid, 1975.

96 No se han incluido en esta bibliografía las obras anteriores a nuestro siglo cuya referencia, por lo general, figura en el texto.

BATARDON, L.: *Cours de Practique de Comptabilité*. Ed. Dunod, París, 1919.

Beaver, W.H.: "Current Trends in Corporate Disclosure" *Journal of Accountancy*, January 1978, págs. 44 a 52.

BEDFORD, N.M. y BALADOUNI, V.: "A Communication Theory Approach to Accountancy". *The Accounting Review*, Vol. 37, 1962, págs. 650 a 659.

BEDFORD, N.M. y ZIEGLEr, R.E.: "The Contribution of A.C. Littleton to Accounting Thougth and Practice". *The Accounting Review*, July, 1975, págs. 435-443.

BELKAOUI, A.: *Accounting Theory*. Harcourt Brace Jovanovich, Inc. New York, 1981.Berhold, M.: "A Theory of Linear Profit Sharing Incentives". *The Quaterly Journal of Economics*, Nº 84, 1971.

BERNABEU SÁNCHEZ, M.D.: *Contabilidad de Inflación. La información contable.* Ed. Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1984.

BOSCARATO, E.: "Los fundamentos de la Contabilidad. Lo racional del "sistema de patrimonio". *Revista Técnica Contable*. Tomo X, 1958.

BOURNISIEN, J.: *Essai de philosophie comptable*. Ed. Imprimerie Ouvrière, Limoges. 1919.

BRISTON, R.J.: "The Evolution of Accounting in "Developing Countries". *International Journal de Accounting Education and Research*. Fall, 1978, págs. 105 a 120.

* Introduction to Accountancy and Finance: McMillan Press Ltd. London, 1981.

BUENO CAMPOS, E.: "Estructuras y sistemas contables: Análisis operativo y general". *Revista Técnica Contable*, Nº 275. Noviembre, 1973.

CAÑIBANO CALVO, L: *Teoría de la Contabilidad*. Ed. ICE, Madrid, 1975.

CASTILLO LÓPEZ, F.: "Naturaleza y principios de la Contabilidad". *Revista Técnica Contable*. Tomo XV, 1963.

CHAMBERS, R.J.: "Some observations on Structure of Accounting Theory". *The Accounting Review*, October, 1956, págs. 584 a 592.

* "Blueprint for a Theory of Accounting". *Journal of Accounting Research*. January, 1955, págs. 17-25.

* *Accounting evaluation and economic behavior*. Prentice Hall, Engelwood Cliffs. New Yersey, 1966.

CHEN, R.S.: "Social and Financial Stewardship". *The Accounting Rewiew*, July, 1975, págs. 533 a 543.

D'AURIA, F.: *Primeiros Principios de Contabilidade Pura*. Universidad de Sao Paulo, 1949.

DEVINE, C.T.: "Integration of Accounting and Economics in the Elementary Accounting Course". *The Accounting Review*, July, 1952, págs. 329 a 333.

* "Research Methodology and Accounting Theory Formation". *The Accounting Review*, July, 1960, págs. 387 a 399.

DOMINICIS, U.: "Sobre algunos conceptos curiosos de 'cuenta', de 'contabilidad' y de 'estadística' ". *Revista Técnica Contable*, Tomo XII, 1960.

ENTHOVEN, A.: "Accounting and Economic Development". *Journal of Accountancy*, 1965.

* "The Accountants function in development". *Finance and Development*. Decembrer, 1965, págs. 211 a 216.

* Accounting and Economic Development Policy. North Holland, Amsterdam, 1973.

* "Accounting in Developing Countries", incluido en Nobes, C. y Parker, R. (eds), *Comparative International Accounting*. Philip Allan Publishers Limited, Oxford, 1981, págs. 217-237.

* "Accounting Education. Its importance and requirements. An economic development focus". *Fifth International Conference on Accounting Education*. México, october, 1982.

FERNÁNDEZ PIRLA, J.M.: *Teoría Económica de la Contabilidad*. Quinta Edición, Madrid, 1967.

* "La dimensión filosófica de la Contabilidad". Incluido en el libro de lecturas *Décimo aniversario del Plan General de Contabilidad*. Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1984, págs. 77 a 86.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *Objetives of Financial Reporting by Business Entreprises*. Statement of Financial Accounting Concepts, Nº 1. Stamford Connecticut, Noviembre 1978.

FRANCO RUIZ, R.: "Objeto y Método de la Contabilidad y su papel en las organizaciones". Trabajo presentado al *I Congreso Internaciional de Teoría de la Contabilidad*. Girardot (Colombia), Septiembre, 1984.

GALBRAITH, J.K.: *La sociedad opulenta*. Ed. Ariel. Barcelona, 1969.

GARCÍA GARCÍA, M.: "La Contabilidad: una metodología científica" *Revista de Economía*, Nº101, 1968, págs. 257 a 280.

* "Modernas tendencias metodológicas en Contabilidad" *Revista española de Financiación y Contabilidad* Nº 1. Abril 1972, págs. 23 a 44.

* Contabilidad General: Introducción al Análisis Circulatorio de la Realidad Económica. Escuela Superior de las Cajas de Ahorros de la C.E.C.A. Madrid, 1974.

* "El paradigman de la partida doble en la ciencia contable". *Revista Española de Financiación y Contabilidad* Nº 12-13. Abril - Septiembre 1975, págs. 342 a 364.

* *Contabilidad Social*. Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1982.

* "Últimas tendencias de la metodología de la Contabilidad". *Revista Técnica Contable*, año XXXV, Nº 415. Julio 1983, pág. 253.

* "De la vieja a la nueva Contabilidad. Una transformación en la Ciencia Contable, necesaria y ya realizada en el dominio de la Teoría". Comunicación presentada al I *Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Valencia, 29 Nov.- 1 Dic. 1984.

GARNIER, P.: La Comptabilité, Algebre du Droit et Methode d'observation des sciences economiques. Ed. Dunot, París. 1947.

GARRIGUES Y DÍAZ CAÑABATE, J.: *Hacia un nuevo Derecho Mercantil*. Ed. Tecnos, Madrid, 1971.

GLAUTIER, M.V. y ROY, J.L.: "Social Responsability Reporting". Incluido en LEE, S.A. (Editor): *Developments in Financial Reporting*. Philip Allan Publishers. Oxford, 1981.

GOLDBERG, L.: *An Inquiry into the Nature of Accounting*. Monografía Nº 7. American Accounting Association. Chicago, 1963.

GONZALO ANGULO, J.A.: Memoria sobre Concepto, Método, fuentes y Programa de Teoría de la Contabilidad. Universidad Autónoma de Madrid, 1983.

GOXENS DUCH, A.: Enciclopedia de Contabilidad y Administración de Empresas. Ed. Giner. Madrid, 1970. Cinco Tomos.

* "La Contabilidad, aquí, entre 1801 y 1950". Incluido en el libro de lecturas *Décimo Aniversario del Plan General de Contabilidad*. Instituto de Planificación Contable, Ministerioi de Economía y Hacienda. Madrid, 1984, págs. 179 a 206.

GRADY, P.: *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for businness enterprises*. Accounting Research Studies del AICPA. Versión castellana del Insituto Mexicano de Contadores Públicos.

HATFIEL, H.R.: *Modern Accounting*. Appleton and Co. New York, 1909.

HEKERMAN, D.G.: "Motivating Managers to Make Investment Decisions. *The Journal of Financial Economics*. Vol. 2, nº 3. September 1975, pags. 273 a 292.

HENDRIKSEN, E.S.: *Teoría de la Contabilidad*. UTEHA, Mexico 1974. Versión original en lengua inglesa de 1970.

HERNÁNDEZ ESTEVE, E.: "Historia de la Contabilidad y los primeros tiempos de la partida doble en España". *Revista Técnica Económica*. Número extraordinario con motivo del Centenario del Colegio Central de Titulares Mercantiles, 1981. Tomo I.

* "Contribución al estudio de la histografía contable en España". *Revista Técnica Contable*. Vol. XXXIII nº 390. Junio 1981, pag. 209.

* "Accounts of Fernán López del Campo, First" Factor General "of Philip II for the Kindoms of Spain (1556-1560)". *Fifth Annual Congress of the EAA. Aarhus*, Dinamarca, abril, 1982.

* "Tras las huellas de Bartolome Salvador de Solorzano, autor del primer tratado español de contabilidad por partida doble". Trabajo presentado en la *VI Semana de Historia del Derecho Español*. Madrid, abril, 1983.

* "Una operación municipal de compra de cereales. Libros de caxa y manual de compra del pan del Ayuntamiento de Medina de Rioseco (1540)". Trabajo presentado al *Fourth International Congress of Accounting Historians*. Pisa, Agosto, 1984.

HOPWOOD, A.: *Accounting and Human Behaviour*. Pretince Hall, Inc. Englewood Cliffs. New Jersey, 1974.

INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES: *The Corporate Report*. Institute of Chartered Accountants of England and Wales. Londres. 1975.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS: *Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México, 1973.

JOHNSON, O.: "Towards an Events Theory of Accounting". *The Accounting Rewiev*. October, 1970, págs. 641-653.

KELLY NEWTON, L.: *Accounting Policy Formulation. The Role of Corporate Management.* AdisonWesley Publishing Company. Massachusets, 1980.

KESTER, R.B.: *Accounting Theory and Practice*. Ronald Press Co. New York, 1917.

LEGENDERFER, H.Q.: "A Conceptual Framework for Financial Reporting". *Journal of Accountancy*, July, 1973, págs. 46 a 55.

LIEBERMAN, A.Z. y WHINSTON, A.B.: "An Event Accounting Information System". *The Accounting Review*. April, 1975, págs. 246 a 248.

LITTLETON, A.C.: *Structure of Accounting Theory*. American Accounting Association. Evanston, Illinois, 1953.

* "Accounting Rediscovered" *The Accounting Review*. Vol. XXIII, nº 2. Abril, 1958, págs. 246 a 253.

* *Studies in the history of Accounting*. Richard D. Irwin, Inc. Homewood. Illinois. 1956.

LOPES AMORIN, J.: *Elementos de Contabilidad*. Porto, 1949 6ª Edición.

LUNA LUQUE, F.J.: "El positivismo lógico en la Contabilidad". *Revista Técnica Contable*. Octubre, 1974, págs. 382-392.

* *Salvador de Solorzano: Teoría y práctica contable en España durante el siglo XVI*. Tesis Doctoral. Facultad de CC.EE. y EE. Universidad Autónoma de Madrid, 1974.

Macneal, K.: *Truth in Accounting.* University of Pennsylvania Press. Philadelphia, 1939.

MALLO RODRÍGUEZ, C.: *Contabilidad Analítica. Costes, Rendimientos, Precios y Resultados*. Ministerio de Hacienda. Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1979.

MASI, V.: La Ragionería como scienza del patrimonio. Ed. CEDAM, Padova, 1943.

* *Statica patrimoniale*. Ed. CEDAM, Padova, 1946. 2 Tomos.

* *Dinámica patrimoniale*. Ed. CEDAM, Padova, 1946. 4 Tomos.

* *Rilevazione patrimoniale*. Ed. CEDAM, Padova, 1946. 2 Tomos.

* "Filosofía de la Contabilidad" (Ensayo). *Revista Técnica Contable*. Tomo III, 1956.

* "Historia de la Contabilidad". *Revista Técnica Contable*. Tomo IX, 1957, págs. 1, 81, 211, 259 y 337. Tomo X, págs. 27, Tomo XI, págs. 377 y 429. Tomo XII. pág. 28. Tomo XIV, págs. 345, 377 y 428. Tomo XV págs. 183 y 227. Tomo XVI, págs. 186, 227, 263 y 425, y Tomo XVII, págs. 332, 416 y 465.

* "La Contabilidad ha muerto. ¡Viva la Contabilidad! *Revista Técnica Contable*. Tomo XI, 1959.

* *Ragioneria generale*. Ed. CEDAM, Padova, 1961.

* "Salir del Callejón". *Revista Técnica Contable*. Tomo XIII, 1961.

* "Teoría y metodología de la Contabilidad". Ed. EJES, Madrid, 1962.

* "En defensa y por la autonomía científica de la Contabilidad. *Revista Técnica Contable*. Tomo V, 1953, págs. 81 y ss.

* "Sobre una reciente aberración paradógica respecto a la contabilidad. Una caja vacía". *Revista Técnica Contable*. Tomo XIC, 1962.

* "La Contabilidad como ciencia moderna". *Revista Técnica Económica* Nº 9 y 10. Septiembre-Octubre 1962, págs. 243-250.

* "La Contabilidad más allá de las Columnas de Hércules". *Revista Técnica Contable*, 1967.

MATULICH, S. y HEITGER, L.E.: *Financial Accounting*. McGraw Hill Book Company. New York, 1980.

MATTESSICH, R.: "Towards a General and Axiomatic Foundation of accounting Systems" *accounting Research*. Versión castellana en Revista Técnica Económica. Abril, 1958, págs. 106 a 127.

* *Accounting and Analytical Methods*. R.D. Irwin. Homewood, Illinois, 1964.

* *Die wissenchaftilichen Grunlagen des Rechnungwe sens*. Bertlsmann Universitatsverlag. Düsseldorf, 1970.

* "Methodological preconditions and problems of a General Theory of Accounting". *The Accounting Review*. July, 1972, págs. 469-487.

* "Recientes perfeccionamientos en la presentación de los sistemas contables". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Nº 4, Enero-Abril, 1973.

* Instrumental Reasoining and Systems Methodology. Deidal. dordrecht, 1978.

* "On the Evolution of Theory Construction in Accounting: A'Personal Account". *Accounting and Business Research*. vol. 10, 1980, págs. 158 a 173.

MC DONALD, D.L.: *Comparative Accounting Theory*. Addison-Wesley Publishing Company, Massachusetts, 1972.

MELIS, F.: *Storia della Ragionería*. Ed. Cesare Zuffi, Bolonia, 1950.

Meyer, P.: "The Accounting Entity" *Abacus*, December, 1973, págs. 116 a 126.

MONROE, A.L.: "Discussion of Opportunities and Implications of the report on Objectives of Financial Statements". Studies on financial Accounting Objectives. *Journal of Accounting Research* Supl., 1974, págs. 21 a 24.

MONTESINOS JULVE, V.: *Contabilidad y Decisión Empresarial: una aproximación conceptual*. Tesis doctoral. Facultad de Cc.EE. y EE. de la Universidad de Valencia. 1974.

* "Neutralidad de la ciencia contable". *Revista Técnica Contable*, Abril, 1976, págs. 121-128.

* "Formación histórica, corrientes doctrinales y programa de investigación de la Contabilidad". *Revista Técnica Contable*, Vol. 30, 1978, págs. 81, 135, 171, 219, 253, 285, 351 y 373.Moonitz, M.: *The Basic Postulates of Accounting*. American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Research Studies del AICPA, Nº 11, New York, 1961.

NICODEMI, L.: "¿Qué es la ciencia de la Contabilidad?. *Revista Técnica Contable*. Tomo VII, 1955.

Organización de Naciones Unidas: *Empresas transnacionales* Estudios técnicos. Normas internacionales de Contabilidad y presentación de informes. S. 77.II.A.15. New York, 1977.

PATON, V.A.: *Accounting Theory*. The Ronald Press Company, 1922. Reeditado por Accounting Studies Press Ltd. Chicago, 1962.

PATON, W.A. y LITTLETON, A.C.: *An introduction to Corporate Accounting Standards.* Monograph, Nº 3. American Accounting Association, Chicago, 1940.

PATTILLO, J.W.: "*The Foundation of Financial Accounting*". Louisiana State University, Baton Rouge, 1965.

PINILLA MONCLUS, V.J. de: Estudio relativo a la fundamentación axiomática contable: El modelo circulatorio de Flujos de renta y Agregados de riqueza. Tesis doctoral. Leída en la Facultad de CC.EE. y EE. de la Universidad de Barcelona, 1975.

POWELSON, J.P.: *Economic Accounting*. Mc Graw Hill Books Co., New York, 1955. Versión castellana en Fondo de Cultura, 1958.

PRINCE, T.R.: *Extension of the Boundaries of Accounting Theory*. South Wwstern Publishing Co., Cincinnati, 1963.

QUESNOT, L.: *Administration financiere.* ed. Dunod et Pinat, Paris. 1921.

REQUENA RODRÍGUEZ, J.M.: La Homogeneización de las magnitudes en la Ciencia de la Contabilidad. Ed. ICE, Madrid, 1977.

* "Fundamentación de la Contabilidad como cuerpo de teoría" Incluido en *Estudios Monográficos de Contabilidad y de Economía de la Empresa*, en homenaje al profesor José María Fernández Pirla. Ed. ICE, Madrid 1980, págs. 661-682.

RIVERO ROMERO. J.: "La Contabilidad como ciencia". *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, Abril-Junio, 1968. Recogido en el libro de lecturas *Contabilidad General*, seleccionadas por Alvarez Melcon, S. y Saez Torrecilla, A. Publicación de la CECA y UNED. Madrid, 1976.

ROOVER, R.: "New Perspectives on the History of Accounting". *The Accounting Review*. July, 1955, págs. 405-420.

* "The Development of accounting Prior to Luca Pacioli according to the Account books of Medieval Merchants". Incluido en Littleton. A.C. y Yamey, B.S. (editors): *Studies in the History of Accounting*. Richard Irwin, Homewood, Illinois, 1956.

ROSS, S.A.: "The Economic Theory of Agency. The Principals Problems". *The American Economic Review* Nº 62. March, 1972, págs. 98-118.

Salvatier, R.: "Vocación de la Contabilidad respecto del Derecho Actual". *Revista Técnica Contable*, Tomo XV, 1963, págs. 361-418.

SCHNEIDER, E.: *Contabilidad Industrial*. Aguilar, Madrid, 1967. Versión original de 1957.

SOMBART, W.: *Der Moderne kapitalismus.* Ed. duncher Humblot. Munich, 1919.

SORTER, G.H.: "An Events Approach to Basic Accounting Theory". *The Accounting Review*, January, 1969, págs. 12-19.

SPRAGUE, C.E.: *The Philosophy of Accounts*. New York, Ronald Press, 1907.

STERLING, R.R.: "Decisión Oriented Financial Accounting". *Accounting and Business Research*, Summer, 1972, págs. 198 a 208.

STONE, W.E.: "Abacist *versus* Algorists". *Journal of Accounting Research*, Autumn. 1972.

TUA PEREDA, J.: *Principios y Normas de Contabilidad. Historia, Metodología y entorno de regulación contable*. Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1983.

* "Subprogramas de investigación en la emisión de principios contables". *Revista Técnica Contable*, Octubre, 1983, pág. 361-380.

* Los principios contables en el ordenamiento jurídico". *Revista La Ley*, Junio 1985. Premio Nacional La Ley de artículos doctrinales de derecho.

TUA PEREDA, J. y GONZALO ANGULO, J.A.: "La responsabilidad social del auditor". Ponencia presentada al *III Congreso Latinoamericano de Investigación Contable*. Universidad Central. Bogotá (Colombia), Noviembre, 1986. Publicada en la *Revista Técnica Contable*, Octubre, 1987.

URIA, R.: "La información del accionista en el derecho español". Civitas, 1976.

VELA PASTOR, M.: "Sistemas Contables". *Revista Técnica Contable*. Febrero, 1971.

VITOFRANCHESCHI, G.: "Contribución a una clarificación en los conceptos de método y de sistema". *Revista Técnica Contable*. Tomo XXIV, 1972.

VLAEMMINCH, J.H.: *Historia y doctrinas de la Contabilidad*. Ed. Ejes, Madrid, 1961.

WATTS, R.L.: "Corporate Financial Statements: A product of the Market and Political Process". *Australian Journal of Management*. April, 1977, págs. 53 a 75.

WATTS, R.L. y ZIMMERMAN, J.L.: "Towards a positive Theory of the determination of Accounting Standards". *The Accounting Review*. January, 1978, págs. 112 a 134.

* "The Demand for and Supply of Accounting Theories: The market of Excuses". *The Accounting Review*, April, 1979, págs. 273 a 305.

WINJUM, J.O.: "Accounting and the rise off Capitalism: An Accountants Wiew". *Journal of Accounting Research,* autumn, 1971, págs. 33 a 350.

YAMEY, B.S.: "Accounting and the rise of Capitalism. Furter Notes on a Theme by Sombart". *Journal of Accounting Research*, Autumn, 1964.

ZAPPA, G. Il reddito di impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali. Ed. guiffe. Milán, 1950.

* "Nuevas tendencias en los estudios de Contabilidad". *Revista Técnica Económica*, 1962, págs. 88-100.