

Los principios y postulados básicos de la contabilidad: Una perspectiva histórica-conceptual desde la doctrina contable

Laya, Amilcar

Recibido: 23-02-2011 - Revisado: 24-10-2011 - Aceptado: 26-11-2011

Laya, Amilcar
Lcdo. en Administración
Universidad de Los Andes – Venezuela
amilcarlaya@ula.ve

La contabilidad como disciplina científica, descansa sobre un grupo de postulados y principios contables que le otorgan carácter formal. El desarrollo de los conceptos básicos que fundamentan la doctrina contable se atribuye históricamente a la creación de la partida doble como sistema de contabilidad. Ya desde el siglo XV con la aparición de los primeros escritos en contabilidad se empiezan a erigir los conceptos que luego se irán desarrollando en los siglos siguientes. Los principales pensadores de la materia los reconocieron, pero es a partir del siglo XIX que los aceptaron como postulados y principios de contabilidad. La investigación tuvo como objetivo estudiar la aparición histórica y reconocimiento formal de los conceptos que dieron origen a los postulados y principios de contabilidad en las principales obras de los más reconocidos pensadores en materia de doctrina contable. Para ello, se realizó una revisión historiográfica de las obras que contienen las reseñas más importantes de la historia de contabilidad por partida doble desde los años 1400 hasta mediados de los 1900. La investigación permitió identificar el inicio, desarrollo y reconocimiento formal de los postulados y principios básicos de la doctrina contable, proceso evolutivo de más de 500 años influenciado por los aportes de pensadores y científicos de distintas épocas que han tratado de resolver el tema contable a nivel pragmático y doctrinal, generando importantes avances en el posicionamiento y desarrollo de la contabilidad como disciplina científica.

Palabras clave: Principios y postulados contables, historia de la contabilidad, doctrina contable, evolución de la contabilidad, ciencia contable.

RESUMEN

Accounting as a scientific discipline rests on a set of assumptions and accounting principles that give formal. The development of the basic concepts underlying the accounting doctrine historically attributed to the creation of double entry and accounting system. Since the fifteenth century with the emergence of the earliest written accounts begin to build the concepts then be developed in the following centuries. It was recognized formally that from the nineteenth century they were recognized as postulates and principles of accounting. The research aimed to study the historical appearance and formal recognition of the concepts that led to the tenets and principles of accounting in the major works of the most renowned thinkers in the field of accounting doctrine. To this end, we conducted a historiographical review of the works that contain major reviews of the history of double entry accounting from the 1400s until the mid-1900. The research identified the initiation, development and formal recognition of the tenets and principles of accounting doctrine, evolutionary process of more than 500 years influenced by the contributions of thinkers and scientists of different ages who have tried to resolve the accounting issue at pragmatic and doctrinal, generating significant progress in positioning and development of accounting as a scientific discipline.

Keywords: Accounting principles and tenets, history of accounting, accounting doctrine, changes in accounting, accounting science.

ABSTRACT

1. Presentación

La construcción de la teoría contable tiene su base en la estructuración de los conceptos que la sustentan como cuerpo doctrinario. Estos conceptos son identificados por diversos autores como los postulados y principios básicos de la contabilidad. En este contexto, Moonitz citado por Chatfield (1979, p.417) explica que “toda ciencia, metodología o cualquier otro campo de conocimiento, se orienta a alguna estructura conceptual – un esquema de ideas reunidas - para formar un todo consistente o un marco de referencia al que se relaciona con el contenido operativo de ese campo”. La contabilidad no es ajena a esta percepción y desde sus orígenes plasmó lineamientos que sustentaban su coherencia y sustento teórico.

Es así que, en el siglo XV, cuando formalmente se escribe sobre contabilidad y se divulga el sistema de partida doble, que ya era usado por monjes y mercaderes de la época, se establecen lineamientos para el uso de libros y la manera de realizar los registros contables de las actividades económicas pertinentes al negocio con la finalidad de dar cuentas a los propietarios del mismo, estos lineamientos se perfeccionan

en el siglo XVI incorporando aspectos como la necesidad de resumir en cuentas la información de los entes y presentarla en periodos anuales. Dentro de las primeras ideas publicadas en contabilidad entre los siglos XV al XVII prevalece la finalidad pragmática de los autores por brindar métodos para resolver la necesidad de de la época, que era llevar las cuentas de las actividades económicas de los comerciantes.

Más adelante, en el siglo XVIII, es donde se inicia la preocupación de los doctrinarios de la contabilidad en tratar problemas sobre la teoría contable que sustenta la disciplina, lo que algunos autores llaman la evolución del pensamiento contable.

Entre el siglo XIX y la primera mitad del siglo XX se configura el desarrollo formal de la teoría contable con la creación de principios, postulados y conceptos contables que le darán fortaleza como disciplina científica.

Los antecedentes de los postulados contables, tal y como los conocemos hoy, se pueden ubicar a principio de la década de los años treinta en lo que se denominó "Comité de Procedimientos Contables" formado por el Instituto Americano de Contadores Públicos y la Bolsa de Valores de Nueva York como alianza de las dos instituciones con la finalidad de seleccionar de manos de los expertos las reglas contables basadas en la práctica de la época.

Aunque este organismo no existió inicialmente, el objetivo era crear un cuerpo de postulados y principios contables, luego de su reforma en Septiembre de 1958, el Comité procuró por primera vez "la formulación de un esquema bastante amplio y coordinado de principios de contabilidad..." que sirvieran como "marco de referencia para resolver aspectos específicos y problemas detallados" de la práctica contable (Chatfield, 1979, p. 416).

Según el diccionario de la Real Academia Española (Documento en línea, ..2001) un postulado es una "proposición cuya verdad se admite sin pruebas y que es necesaria para servir de base en ulteriores razonamientos". Dentro del mismo cuerpo de referencia se encuentra una acepción de principio como "cada una de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias o las artes". Ambas definiciones aún abstractas, introducen una aproximación de la importancia de los postulados y principios como elementos básicos conceptuales en la construcción de la doctrina contable, sin ellos, la teoría contable carecería de un marco de referencia

conceptual como disciplina de conocimiento.

Según Moonitz citado por Chatfield (1979), los postulados contables pueden considerarse como inferencia a la masa de datos que se refieren al medio en que funciona la contabilidad. En un contexto similar Hendriksen (1974), los define como supuestos básicos o proposiciones fundamentales concernientes al medio económico, político y sociológico en que tiene que operar la contabilidad. Ambos autores confluyen en definir los postulados como una generalización de la realidad de la contabilidad, esta generalización debe ser amplia y tener la capacidad de abstraer los elementos que conforman la realidad contable.

El término "Principios" se utiliza para denotar las proposiciones contables básicas que surgen de los postulados (como proposiciones generales) y que se refirieren expresamente a los aspectos contables (Chatfield, 1979, p. 418).

Por tanto, la formulación de postulados y principios contables representan el medio que le da a la contabilidad "el marco de referencia, la estructura integradora que se necesita para dar más que significado pasajero a sus procedimientos específicos" (Chatfield, 1979, p.424). Los postulados y principios contables cumplen el importante papel de brindar a la disciplina los medios pragmáticos-teóricos para poder: 1) Explicar las razones que argumentan las prácticas contables actuales, 2) evaluar las mismas y concluir los ajustes que puedan ser necesarios para lograr una buena práctica y 3) brindar las bases para la creación nuevas prácticas contables en el marco general de la contabilidad.

En el presente trabajo, se estudiará desde la perspectiva histórica y conceptual la aparición y evolución de los postulados y principios contables hasta su reconocimiento formal en década de los 1960, para ello y por razones de comprensión se hará por etapas, de la siguiente forma:

1. Etapa de origen del pensamiento contable: Los orígenes formales de contabilidad desde el siglo XV al siglo XVI.
2. Etapa primaria de evolución de la teoría contable: Entre los siglos XVII y XIX
3. Etapa de desarrollo formal de la teoría contable: Finales del siglo XIX hasta la primera mitad del siglo XX

El objetivo del trabajo es demostrar como en las distintas etapas de la contabilidad se crearon los postulados y principios y éstos fueron

recogidos formalmente por primera vez por organismos creados en el seno del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos entre los años 1930 y 1960.

Para llevar a cabo la investigación, se realizó una revisión documental de importantes autores quienes en sus tratados han contribuido a la creación del cuerpo de postulados y principios que conforman la doctrina contable y la soportan como disciplina científica.

La revisión documental fue de carácter historiográfico y se efectuó utilizando las reseñas realizadas por Hendriksen (1974), quien en su obra *“Teoría de la Contabilidad”* hace un estudio de la estructura de la teoría contable, e incluye una revisión histórica de la evolución de la contabilidad desde su invención por el hombre, haciendo énfasis en sus orígenes como doctrina hasta su conformación como teoría científica.

La obra de Boter (1959), *“Doctrinas Contables”* ha sido una fuente de revisión de las principales corrientes doctrinales sobre las que se publicó escritos entre en siglo XV y mediados del siglo XX, esta obra aporta elementos importantes en la estructuración del presente estudio por su gran cantidad de autores con aportes sobre doctrina contable.

Por otro lado Chartfield (1979), con su compendio de artículos especializados: *“Estudio Contemporáneo sobre la Evolución del Pensamiento Contable”*, y Gertz (2006) con su obra *“Origen y Evolución de la Contabilidad”*, entre otros, son considerados importantes pensadores, reconocidos por sus estudios sobre la evolución de la disciplina contable y de los cuales se tomarán reseñas del proceso histórico de la contabilidad.

2. Etapa de origen del pensamiento contable: Los orígenes formales de contabilidad desde el siglo XV al siglo XVII.

Esta época tiene sus inicios en obras escritas en Italia, cuyos autores principales fueron Clérigos de la Iglesia Católica relacionados con el entorno comercial veneciano. Autores como Paciolo (1445), Pietra (1586), Fiori (1579), junto a otros, conforman una corriente de pensamiento clásica con un alto contenido pragmático que recoge formalmente los elementos de la teneduría de libros de la época, proceso realizado bajo el sistema de partida doble.

2.1. Fray Luca Paciolo (1445-1516)

Es a este autor, un fraile franciscano a quien se le reconoce la primera obra impresa, titulada la Summa de Arithmetica, Gemetria, Proportioni

et Proportionalità publicada en 1494, que si bien no es una obra exclusiva de contabilidad, dentro de esta obra científica general el autor dedica un tratado para explicar cómo era la contabilidad de la época. El autor declara en su obra que sólo explica el sistema de cuentas usado por comerciantes en Venecia, conocido como sistema de partida doble, por ser ese a su parecer el recomendado.

Dentro de la obra del autor se pueden distinguir los primeros elementos que dan origen a configurar los postulados o principios básicos hoy conocidos dentro de la doctrina contable. Dentro de su obra según Hendriksen (1974) "Paciolo manifestó que el propósito de la teneduría de libros era "dar al mercader, sin demora, información en cuanto a su activo y pasivo"" (p. 29); en esta afirmación se puede identificar que al caracterizar el proceso de proveer datos contables "sin demora" al usuario principal: El dueño, se introduce en la doctrina el concepto hoy conocido como "oportunidad" de la información financiera.

Dentro de las técnicas que proporcionaba el autor a los mercaderes, establece que lo primero que debía realizar un comerciante era un inventario de lo que poseía Boter (1959, p. 47), de allí que se pueda señalar la presencia del principio de "cuantificación" como elemento fundamental en el registro de las actividades de los comerciantes venecianos.

Dentro de su obra Paciolo plantea la necesidad de reconocer el negocio del que se ocupaba la teneduría de libros como "una entidad separada de los asuntos personales del dueño" (Hendriksen, 1974, p. 29). Esta afirmación se identifica una primera característica del principio de identidad.

Otros elementos generales que han influenciado la doctrina contable actual son importantes ser señalados dentro de la obra de Paciolo, como por ejemplo el concepto de movilidad contable como criterio de presentación de las cuentas en función de su liquidez, así como el concepto de "cuenta" y "homogeneidad contable". Es así como se puede extraer del planteamiento del autor la necesidad de llevar un sistema que permita dar cumplimiento al principio de "consistencia" en el manejo de las cuentas usadas por los mercaderes, lo que a su vez puede considerarse como el concepto inicial de lo que posteriormente se convertirá en el principio de "comparabilidad" de la información financiera.

Paciolo define la necesidad de hacer registros << del tal a tal >>;

apoyado en la afirmación citada por Boter (1959, p.49.) de que “para cada deuda corresponde un acreedor”, dichos planteamientos pudiesen considerarse elementos bases de la posterior incorporación del concepto “dualidad económica” dentro los postulados básicos de la doctrina. El monje define la necesidad de hacer registros de toda operación comercial, y con esto expone la idea ya plasmada por Cotrugli (1958), del principio de realización contable.

La definición de concepto de unidad de medida, está presente en el tratado a pesar de los problemas de medición encontrados en el sistema de registros contables planteado, problemas motivados por las distintas monedas manejadas por los comerciantes del tiempo, según Boter (1959, p.50), Paciolo establece en su obra que la presentación formal de los registros debe hacerse “en la misma clase de unidades monetarias”. Según Gertz (2006, p.89), Paciolo establece además que la unidad monetaria usada deberá ser la moneda local: “Toda transacción en moneda extranjera será convertida a moneda veneciana”.

El monje no establece en su tratado que la presentación de la contabilidad está asociada a ningún período de tiempo preciso, mas sin embargo, dentro del sistema recomienda establecer los saldos del libro mayor y el cierre de libros al final del año natural. Estos elementos si bien no describen que el autor exponga la necesidad de un período contable, plantean una idea básica de lo que posteriormente se convertirá en el procedimiento de determinación de los resultados por ejercicios o períodos contables.

2.2. Angelo Pietra (1550-1590)

Este autor era un monje benedictino de la Congregación de Monte Cassino y en 1586 publicó su obra denominada “*Indirizzo Degli Economi*” en la que describió el trabajo que realizaba llevando las cuentas del monasterio San Juan Bautista que la Orden le había confiado.

Este monje hace importantes aportes a la técnica de teneduría de libros bajo partida doble ya existente, pero en lo que se refiere a aportes a la doctrina, su aporte más resaltante fue la distinción clara de los conceptos de empresa y propietario, marcando así la definición formal del principio de entidad presente en el pensamiento contable hasta la actualidad.

2.3. Ludovico Flori (1579-1647)

Este tratadista posterior a Paciolo y, que se asocia temporalmente, en opiniones de Angelo Pietra (1586), realizó aportes al concepto de entidad al separar a la “Empresa” de su “Propietario”. Describe la necesidad de medir al final del ejercicio mediante un balance los saldos de cada cuenta y de distinguir los recursos propios de la empresa o situación del patrimonio. Este autor incorpora la idea de medir anualmente los resultados de la gestión (análogo al actual estado de resultados), los recursos de la entidad en un estado equivalente al actual balance y una relación detallada de las cuentas del capital. Este planteamiento se puede considerar un primer aporte a la creación del principio de período contable presente actualmente en la doctrina contable.

Los tres autores anteriormente mencionados: Pacciolo (1494), Pietra (1586) y Flori (1633), son considerados los principales fundadores de la llamada “doctrina de la personificación de cuentas” y los teóricos fundamentales del llamado “Método Italiano”. En esta corriente de los tres autores queda de manifiesto la influencia del derecho canónico del cual conocían en su condición de clérigos de sus épocas; esta realidad los condujo a tener bien definido siempre la idea de que el ente de la empresa es distinto al ente de los propietarios o terceros con que la misma tuviese relaciones comerciales. Dentro de la generalidad de la doctrina desarrollada por estos autores hay aspectos implícitos que están presentes actualmente en la doctrina contable, tales como:

1. La necesidad de cuantificar cronológicamente los hechos y realidades económicas de los entes de los cuales se lleva cuenta con otros entes, así como hechos que dentro del mismo modifiquen la composición de sus recursos.(principios de cuantificación, entidad, y realización contable)
2. En las operaciones no hay deudor sin acreedor y viceversa (base del principio de dualidad económica)
3. La necesidad de resumir y presentar información de los entes en periodos, principalmente anuales. (periodo contable)

3. Etapa primaria de evolución de la teoría contable: entre los siglos XVII y XIX

A partir de cambios en las formas de negocio de las entidades comerciales de esta época se transforma el paradigma de los negocios creados con un fin y duración específico a una nueva realidad donde

muchas empresas tendrían propósitos de producción continua e indeterminada, en este siglo se hace necesaria la presentación de información de las empresas en períodos de tiempo como fracción de la vida de éstas, y de allí, nace con más claridad la introducción del concepto o postulado de período contable. Boter (1959).

Los autores presentados a continuación son considerados a opinión del autor los autores más importantes del siglo en cuanto a contribución a principios y postulados doctrinales se refiere, también son considerados autores clásicos comúnmente referidos en los estudios de contabilidad.

3.1. Matthieu de la Porte (1685)

En su obra *“La science des negocians et teneurs de livres”* (1685), obra dedicada a tratar el tema de la reducción del número de cuentas llevadas para el manejo de la información, este autor es el primero en ocuparse en *“la clasificación de cuentas”* asignándole tres grupos generales reseñados por Boter (1959) como: 1. Cuentas del propietario (Capital, pérdidas y ganancias y gastos generales, entre otros), 2. Cuentas de cosas (Caja, mercaderías, efectos por cobrar, efectos a pagar, entre otras) y 3. Cuentas de personas (Deudores y acreedores).

De la Porte (1685), escribe aspectos primordialmente prácticos sobre la contabilidad pero mantiene en su obra elementos de la doctrina desarrollada siglos anteriores por sus predecesores Pacciolo (1494), Pietra (1586) y Flori (1633), específicamente en lo que se refiere a la personificación de las cuentas, y a la igual que estos plantea el concepto de *“entidad”* al distinguir la empresa y de su propietario.

3.2. Edmond Degrange De Rancy (1795)

Este autor francés publicó su obra *“La tenue des livres rendue facile”* donde se destacó mostrando la conocida fórmula que indica que *“no hay deudor sin acreedor, la cuenta que recibe debe ser adeudada y la cuenta que entrega de ser acreditada”* Boter (1959, p. 73). Una adición al origen de principio de dualidad económica conocido hoy en la doctrina contable.

El autor, define a la contabilidad (llamada por él, teneduría de libros), como la que se *“ocupa de anotar los movimientos de valores y las mutaciones de materias”* Boter (1959, p.74). Concepto que enmarca el principio de realización contable en lo que respecta al reconocimiento de los eventos que constituyen la transformación interna de los recursos,

este concepto se encuentra presente en la doctrina actual.

Adicionalmente el autor incorpora el concepto de valoración dentro del proceso de reconocimiento de los hechos económicos del ente, concepto presente tanto en los postulados actuales de valor histórico, cuantificación, objetividad e importancia relativa. A este concepto de valor el autor le recomienda el concepto de moderación, las mercaderías deben valorarse a precios moderados, es decir “al precio más bajo que se podría obtener, al curso más bajo” Boter (1959, p. 74); esta adición al concepto de valor permite identificar el postulado de prudencia y valor razonable, actualmente relevante para la doctrina contable, al considerarse en el registro de operaciones que puedan contener en sí mismas un grado de incertidumbre asociado.

Boter (1959), reseña que Degrange reitera el concepto de prudencia al señalar que los créditos deben ser clasificados en escala del riesgo que representan en “buenos, dudosos, litigiosos y no cobrables”, donde estos últimos sólo deben figurar “por memoria”; esto último puede asociarse a los conceptos de importancia relativa y revelación suficiente presentes en la doctrina actual, más sin embargo, el autor no señala expresamente que este hecho se realiza para influir en las decisiones económicas futuras.

En definitiva es importante resaltar que Degrange en su obra hace anotaciones relevantes donde se pueden identificar elementos doctrinales de gran influencia en los principios contables de la doctrina actual.

3.3. Guiseppe Bornaccini. (1818)

En su obra *Idee Teoretiche e pratiche di ragioneria e doppia registrazione* desarrolla el concepto de persona moral, equivalente a persona jurídica. Establece una relación de continuo equilibrio entre las partidas del activo y pasivo. Aunque no es relevante el aporte de Bornaccini (1818) al desarrollo de la teoría contable, se puede encontrar dentro de su obra la descripción inicial de lo que hoy se conoce como principio de dualidad económica, al mencionar el equilibrio entre los Activos y Pasivos, es decir los recursos y las fuentes de los mismos presentes en la contabilidad de la “persona moral” o como hoy se conoce, de la entidad.

3.4. J.G. Courcelle-Seneuil (1813-1892)

En 1869 publica una de sus obras sobre temas económicos financieros

titulada *“Traté Élémentaire de Comptabilité”*. El autor en su obra, describe tanto elementos doctrinales como de técnica contable. Uno de sus aportes doctrinales puede encontrarse en definición clara de la empresa como una entidad distinta de su dueño, dicha idea se puede extraer y ampliar de la siguiente cita:

Todo el capital del comerciante es un capital confiado a la Empresa que regenta, y del cual esta Empresa debe poder en cualquier momento rendir cuentas al comerciante. Partiendo de este principio el comerciante se encuentra situado, en cierto modo, fuera de la Empresa. El comerciante tiene abierta una cuenta con la Empresa como si se tratase de una persona extraña. La cuenta de Capital, que siempre será acreedora, expresa por tanto un pasivo (Boter, 1959, ps. 79-80).

Por otra parte según Boter, el tratamiento contable planteado por Courcelle-Seneuil (1869) manifiesta que “es preferible pecar por defecto que por exceso” (p.82) al momento de la valoración del inventario.

La sugerencia de valoración al menor valor disponible de inventario el autor pone de manifiesto la necesidad de aplicar el postulado de prudencia en la valoración. El concepto de valor está implícito en el tratamiento de la obra más sin embargo, sólo la valoración prudente, no hay mayor indicio que indique que este valor pueda considerarse como valor histórico, mas sin embargo, es la declaración explícita del concepto de valor razonable.

4. Etapa de desarrollo formal de la teoría contable: Finales del siglo XIX hasta la primera mitad del siglo XX

Esta tercera y última etapa del estudio contempla los aportes realizados a la doctrina contable durante la segunda mitad del siglo XIX y primera mitad del siglo XX. El desarrollo de la doctrina está marcado desde el punto de vista del autor por dos realidades que convergen y se suscitan simultáneamente durante este periodo: La primera se refiere a los aportes realizados por pensadores contables que conforman la corriente moderna de la doctrina contable, dentro de los principales se encuentran Besta (1891), Gomberg (1936) y Delaporte (1876-1944) y, la segunda realidad está asociada a diversos hechos económicos que a escala mundial afectaron a empresas y países durante este período, ambas realidades de alguna manera promovieron o forzaron la conformación de un cuerpo de doctrina contable que colocó a la contabilidad en un

nivel científico más elevado.

Dentro de los hechos que contribuyeron al desarrollo de la doctrina contable durante finales del siglo XIX y principios del XX se puede resaltar la masificación del comercio e internacionalización del mismo, producto de los avances tecnológicos originados en la revolución industrial y las nuevas relaciones comerciales internacionales entre países, la gran depresión económica ocurrida durante la década de 1930, la aparición de instituciones reguladoras de las actividades económicas, o afines a éstas, en los principales países con comercio internacional, entre las más resaltantes.

4.1. Aportes de los principales autores modernos

4.1.1. Fabio Besta (1891)

Este autor nacido en Teglio (Sondro) en 1845, miembro de la Escuela Superior de Comercio de Venecia en 1872 es una de los autores modernos de renombre que forma parte del movimiento de pensadores en contabilidad de la segunda mitad de siglo XIX que procuraron elevar científicamente los avances en materia de contabilidad.

En su obra principal "*La Ragioneria*", que se publica en 1891, el principal interés del autor es dar jerarquía y rango científico a la contabilidad. En el primer volumen de su obra estudia temas como la administración económica, la organización administrativa y la valoración de las cosas. Plantea también el método de amortizaciones contables sobre la base del costo de adquisición y suscribe el criterio de valoración contable bajo la premisa del principio de prudencia (Boter, 1959).

Dentro de la obra de Besta se pueden identificar aportes indiscutibles a la conformación de principios y postulados presentes hoy día en la doctrina contable: Al referirse el autor a la administración económica y a la organización administrativa de la empresa, pone de manifiesto su concepción de la entidad de la empresa diferenciada en términos de recursos, control y gestión con su propietario.

Así mismo, plantea el principio de valor histórico en cuanto se refiere a las amortizaciones, no dejándolo como único postulado, sino complementado con el postulado de valor razonable al mezclar el concepto de valoración con el principio de prudencia.

En el segundo capítulo de su obra Besta, se ocupa de estudiar el inventario en general y las anotaciones contables como parte de los actos de control administrativos de la empresa, aquí el autor muestra la

necesidad de dar cumplimiento al principio de cuantificación como parte de la doctrina, específicamente al señalar “la relación o enumeración de los bienes que componen el inventario y la valoración de los mismos” (Boter, 1959, p. 180).

Por su parte Besta citado por Boter (1959), define el concepto de “cuenta” como:

Una serie de anotaciones referidas a un objeto determinado commensurable y mutable, efectuadas con la finalidad de registrar las condiciones y medidas de tal objeto en un instante dado y de registrar también las mutaciones que va experimentando, para poder dar razón del estado de este objeto en un determinado momento (p.182).

Dentro de esta definición se puede extraer parte de los conceptos que conforman principios contable, específicamente cuando el autor al registro de “las condiciones y medidas del objeto” hace alusión al cumplimiento de los principios de valor razonable y cuantificación respectivamente, así como cuando indica que se deben registrar “las mutaciones que va experimentando” señala uno de los elementos que recoge el principio de “realización contable” de la doctrina contable actual.

El aporte científico que Fabio Besta (1891) realiza a la doctrina, es reconocido dentro de la historia de la contabilidad y forma parte de uno de los primeros aciertos para el desarrollo de la doctrina contable.

4.1.2. Leon Gomberg (1936)

Nacido en Rusia pero formado en Suiza, fue profesor de la Cátedra de Economía Comercial en 1899 de este último país. Luego de ello se dedicó al ejercicio de la profesión contable, tiempo durante el cual escribió diversas obras dentro de la que destaca “*La Doctrine de la Comptabilité et les méthodes comprables*” en el año 1936.

Este autor es creador de una corriente doctrinal denominada causal que tiene su fundamento en la ley física de causa y efecto, para él: “la actividad económica de la empresa produce operaciones mercantiles (movimientos patrimoniales), y en cada uno de estos movimientos procede distinguir el punto de partida y el llegada según causa y efecto” lo que genera un doble registro en cuentas distintas, una para la causa y otra para el efecto (Boter, 1959, p. 193). Dentro de este planteamiento se puede ubicar la presencia del principio de dualidad económica, dicho

postulado estará en comunión con el planteamiento teórico que realiza Gomberg (1936) desde su teoría causal hasta la doctrina actual.

4.1.3. René Edgar Delaporte (1876-1944)

Este autor francés de la corriente de pensamiento moderna de la contabilidad escribió a opinión de Boter muchas e interesantes obras en materia de doctrina contable, así como también participó como conferencista en numerosos Congresos Internacionales de Contabilidad (Entre ellos el de Barcelona de 1929).

Las teorías contables de Delaporte se encuentran en el conjunto de sus obras y pueden ser clasificadas en el grupo de las llamadas "positivas" (Boter, 1959, p. 204).

Ante el volumen de sus escritos sólo se señalarán elementos de sus teorías que representan claramente conceptos asociados muy estrechamente a los principios de contabilidad donde descansa la doctrina actual y cabe señalar que los encontrados son muy precisos y, en algunos casos conceptos muy completos de un postulado contable.

En el enfoque del autor la contabilidad tiene por base el cambio y por tanto es la operación económica (compra-venta de un valor de cambio o de una utilidad). Dentro de esta idea se puede identificar la idea del autor de dar prioridad a los hechos económicos que le afecten dentro del registro contable (eso incluye relación con terceros o eventos internos de transformación económica), esta visión del autor encaja armoniosamente con el principio de realización contable y está estrechamente vinculado al principio de énfasis en el aspecto económico.

En su doctrina citada por Boter, Delaporte expone "durante la actuación normal de la empresa, las operaciones deben ser registradas de acuerdo con el plan contable preestablecido" (p. 205), de esta afirmación se desprende la idea del principio de consistencia y comparabilidad en el registro y presentación de la información financiera, y al ser un poco más optimista se puede considerar un elemento clave para la posterior conformación en la doctrina del concepto de utilidad de la información financiera.

Los principios de periodo contable, relevancia y revelación suficiente resaltan claramente dentro de las obras de Delaporte, éste estable expresamente que: "la vida de la empresa debe ser dividida en ejercicios y luego se debe ordenar y presentar la información registrada en los libros para ser estudiada y empleada en la futura dirección de la

empresa" (Boter, 1959, p. 205).

También se pueden encontrar los postulados del valor histórico y valor razonable en el desarrollo del Delaporte del tratamiento de proceso de determinación del balance de la empresa.

Las consideraciones de este autor sobre la doctrina contable son discutidas entre simpatizantes y adversarios de sus teorías, mas sin embargo, en opinión del autor del presente trabajo, no deberá ponerse en duda la clara exposición que hace Delaporte al tratamiento conceptual de los principios contables mencionados en los párrafos anteriores, muy vigentes en la doctrina contable actual.

4.1.4. Las teorías sobre tenedurías de libros y contabilidad en los libros de texto durante el siglo XX

El principio de identidad toma forma en esta etapa (principios de los años 1900) como origen de un concepto desarrollado por los teóricos y tratadistas de la época. Los libros que tratan la materia de teneduría de libros y contabilidad empiezan a discernir sobre la necesidad de tratar las operaciones y recursos de las empresas de una manera separada de sus dueños. Cabe destacar que la aparición de la sociedad anónima y utilización de nuevos medios de financiamiento de las empresas juega un papel importante para ello.

Según Hendriksen (1974), el desarrollo de la teoría de identidad se atribuye a doctrinarios alemanes al principio del siglo XX. Aunque también señala la importante expansión que Paton le da en los Estados Unidos con su obra "*Accounting Theory*"(1922), donde adopta la concepción de la sociedad anónima o la empresa mercantil en general como un ente o persona definida distinta a sus dueños.

Treinta años más tarde el mismo autor Paton pero junto a Dixon en su obra "*Essential of Accounting*" (1958), en búsqueda de ejemplificar el concepto de entidad, plantearían el concepto intrínseco al principio de dualidad económica al explicar que "el activo es igual a las participaciones", es decir los recursos de una entidad son equivalentes a las fuentes de los fondos que dan origen a los recursos.

Para Hendriksen, la necesidad de consolidar cuentas entre compañías matrices y subsidiarias a finales del siglo XIX e inicios del siglo XX ayudó a entender y aplicar mejor el concepto de entidad para la época. Dentro de esta afirmación podría estar implícito el concepto de comparabilidad por su necesidad en el proceso de consolidación de

cuentas entre empresas, mas sin embargo, la obra se enfoca en resaltar la importancia del principio de entidad.

4.2. Aportes motivados por cambios en las realidades económicas mundiales durante finales del siglo XIX y la primera mitad del siglo XX

Distintos eventos históricos relacionados con la realidad de las empresas originaron cambios en el uso de los sistemas contables a nivel mundial al principio del siglo XX. Para Hendriksen, estos eventos se asocian a seis realidades tanto externas como internas de las empresas, todos ellas con una influencia particular sobre la doctrina y práctica contable.

La Revolución Industrial y su influencia en la contabilidad de costos y la contabilización de la depreciación, el crecimiento y el desarrollo de los ferrocarriles, la regulación gubernativa de los negocios, la imposición fiscal de las empresas, el desarrollo de los gigantes industriales y financieros mediante fusiones y la influencia de la teoría económica son, según Hendriksen, seis de los eventos económicos de la época que tienen influencia en modificaciones o aportes significativos a la teoría contable y a la historia de la contabilidad. De los mencionados eventos, algunos tienen influencia específica en el desarrollo de los principios de contabilidad de la doctrina contable actual y serán expuestos a continuación.

4.3. El efecto de los cambios tecnológicos

En este contexto se tiene presente:

La evolución de la industria producto de los avances tecnológicos posteriores a la revolución industrial promovió el desarrollo de la contabilidad de costos y junto con esta el concepto de depreciación... también surgió la necesidad de información gerencial concerniente a los costos de producción y los que habían de asignarse a la valoración de inventarios..., el desarrollo del concepto de negocio en marcha y la mayor predilección del costo como base valoración del activo Hendriksen (1974, pp. 37-38)

Se puede identificar la influencia de los cambios tecnológicos en la doctrina contable en el fortalecimiento de los conceptos de valor histórico y razonable, pertinencia y oportunidad de la información, cuantificación

y relevancia y por si fuese poco se identifica claramente la promoción del concepto de negocio en marcha, fundamento de la doctrina contable actual.

El avance del tamaño y volumen de las operaciones económicas de las empresas originó según Hendriksen (1974, p. 38) “grandes necesidades de capital que exigían la separación del inversionista y el gerente significó que la rendición de cuentas a los propietarios absentistas se convirtió en uno de los principales objetivos de la contabilidad”. Se puede identificar en este hecho la necesidad de “revelación suficiente y utilidad” como principios bases pase la presentación de información financiera a los propietarios. El concepto de utilidad se ve reflejado también en la idea planteada por el mismo autor al referirse a que el uso de la contabilidad sufrió una expansión en el sector de las empresas fabriles durante la segunda mitad del siglo XIX y la primera mitad del siglo XX.

Para Hendriksen, la evolución de la contabilidad de costos durante la época expuesta contribuyó para lograr la adaptación de los registros contables que le servirían a la dirección empresarial, a los accionistas y acreedores; y así mismo, para generar información exacta sobre los costos de la empresa. Dentro de este planteamiento se haya intrínseca la definición del concepto de equidad de la información financiera y el de información íntegra, ambos conceptos elementos fundamentales de los principios de fiabilidad y objetividad de la información financiera.

En la misma tendencia de evolución de la contabilidad de costos en empresas fabriles antes planteada, se dio origen a la construcción del concepto de depreciación con la finalidad de reconocer el deterioro o desgaste que enfrentaban partidas propias de empresas manufactureras como maquinarias y edificaciones, esto constituye un reforzamiento o aplicación de principio de realización contable que autores clásicos en tiempos anteriores habían desarrollado.

4.4. Influencia de los organismos gubernamentales reguladores de Estados Unidos

Parafraseando a Hendriksen, se puede decir que la aparición de organismos reguladores como la Comisión Interestatal de Comercio, la Comisión de Valores y Bolsas, entre otras, cuyo objetivo es regular a las empresas del servicio público como servicios de gas, electricidad, teléfono o transporte local, para que ellas adoptasen prácticas y sistemas contables que garanticen uniformidad y comparabilidad en la

información de dichas empresas, la regulación también se enfocó en dar importancia al concepto de costo histórico y de valor razonable o valor “equitativo” a los registros y bases de preparación de la información financiera.

4.5. Influencia de la imposición fiscal de las utilidades

En la actualidad la regulación contable por vía impositiva sigue siendo un medio de influencia directa en la doctrina contable, también lo fue en las primeras décadas del siglo XX cuando por vía impositiva el Estado norteamericano forzó a las empresas de entonces aplicar sistemas contables bajo reglamentos establecidos por el Departamento de Tesorería de ese país.

El reglamento fiscal obligaba a las empresas a cancelar impuestos en función de cumplimiento del criterio del devengo en sus ingresos y gastos, lo que da pie a la imposición fiscal sobre los hechos que cumplan con el principio de realización contable. Al mismo tiempo asigna legalmente la obligatoriedad del periodo anual como base temporal de cálculo de la renta objeto de imposiciones fiscales, contribuyendo así al reforzamiento al concepto de período contable que esboza Paciolo desde el siglo XV.

Si bien la regulación fiscal sólo se refería a la contabilidad fiscal, existió desde su comienzo una armonía con los sistemas de contabilidad financiera que descansaban en los conceptos propios de los principios de realización contable, prudencia y valor razonable.

4.6. Influencia de la sociedad anónima

El desarrollo de la sociedad anónima desde el punto de vista económico y legal tuvo un efecto importante en el desarrollo de la doctrina contable. Por un lado ayudó a reafirmar elementos ya previamente tratados por autores de la teoría contable como el concepto de entidad, siendo la empresa una entidad jurídica con derechos y deberes distintos y limitados en cuanto a la relación con sus propietarios y con terceros.

Junto con el desarrollo de las sociedades aparecen claramente los conceptos de negocio en marcha, y mantenimiento de capital, el primero por ser la sociedad anónima un instrumento para la inversión de capital en espacios de tiempos indefinidos y el segundo motivado por el primero.

Al ser la empresa un instrumento de inversión indefinido surge la necesidad de medir el valor y condiciones del capital invertido

en lapsos de tiempo determinados (principios de valor razonable y periodo contable). En otros aspectos algunas legislaciones obligaban a las sociedades anónimas a declarar sus ganancias y balances generales valorados al costo (costo histórico) o costo de mercado lo que sea más bajo (valor razonable), Hendriksen (1974).

Si bien Hendriksen en su obra resalta otros hechos adicionales a los señalados como elementos del desarrollo de la doctrina contable, como por ejemplo el desarrollo de los ferrocarriles y la influencia de la teoría económica, en materia de creación de principios de contabilidad los mencionados anteriormente son los más relevantes a juicio del autor del presente estudio.

5. Reconocimiento formal de los principios y postulados de contabilidad

El reconocimiento formal en la historia de la doctrina de la contabilidad de un cuerpo de principios de contabilidad se ubica temporalmente entre 1930 y 1960, tres décadas cruciales para la estructuración y consolidación de la doctrina científica contable. Geográficamente se traslada a Estados Unidos y los protagonistas iniciales fueron el Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (comités de este organismo) y la Bolsa de Valores de Nueva York, quienes a opinión de Moonitz citado por Chatfield (1979), un equipo de individuos con experiencia práctica seleccionarían ciertas reglas (principios) para ser puestas en práctica en aquel entonces como medios de regulación de la Bolsa de Valores.

El proceso de creación de los cuerpos de principios atravesó unos veinte años de discusiones e investigaciones que produjo boletines dedicados a resolver problemas específicos de contabilidad, en estas discusiones participaron los Comités especiales sobre procedimientos de contabilidad, miembros del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos y paralelamente en investigaciones propias la Asociación Americana de Contabilidad (AAA, por sus siglas en inglés). En esta etapa se elaboraron y transformaron al menos unos 43 boletines con las características antes descritas a cargo del instituto y entre 1936 y 1957 se publicaron cuatro declaraciones suplementarias de principios de contabilidad. La primera declaración de la asociación tuvo lugar en 1936 y se denominó "Declaración Provisional de Principios de Contabilidad".

Según Hendriksen (1974) ni el Instituto Norteamericano de Contadores Públicos ni la Asociación Americana de Contabilidad lograron construir en sus primeras décadas de trabajo un cuerpo

de postulados y principios de contabilidad al concentrarse ambas instituciones a resolver, en sus primeras publicaciones, problemas específicos de la contabilidad. Más sin embargo, en la revisión de 1957 de la Asociación Americana de Contabilidad presenta por primera vez y de una forma clara cinco declaraciones suplementarias en las cuales se encuentran los conceptos básicos que sustentan las convenciones de contabilidad.

A partir de septiembre de 1958 se crearon el Comité de Procedimientos Contables y la División de investigación Contable, ambos organismos como parte del Programa de Investigación del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos para emprender estudios para enunciar los postulados y principios de contabilidad básicos, (Hendriksen, pp. 107-108).

Es entonces a partir de 1958 cuando se inicia el proceso de investigación formal de postulados y principios de contabilidad, muchos fueron los esfuerzos por atender dicha necesidad que había sido reconocida ya hacía más de 30 años, pero sin poderse resolver con el adecuado tratamiento que ameritaba la investigación contable, y es lo que vino a solucionar la aparición del programa de investigación del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos en el proceso de conformación de los postulados y principios como base del conocimiento científico contable.

6. Conclusiones

El inicio de la contabilidad científica con base en la formación de un cuerpo de principios y postulados contables, como marco de conceptos que sustentan la doctrina, está estrechamente ligado a la creación de la partida doble como sistema contable.

Los primeros escritos de contabilidad asociados a la partida doble se remontan al siglo XV, y desde entonces autores como Paciolo (1445), Fiori (1579) y Pietra (1586) hacen sus primeros planteamientos sobre la contabilidad, inicialmente muy enfocados a resolver problemas de teneduría de libros, esa realidad se mantuvo hasta finales del siglo XVII.

Dentro de los aportes de los primeros autores anteriormente señalados para la formación de principios contables se pueden asociar los siguientes:

Paciolo (1445), pionero en la materia y con sus múltiples aportes a la formación de principios tales como oportunidad en la presentación

sin demora de la información al usuario, cuantificación en la necesidad de realizar inventarios de los bienes del comerciante, identidad al considerar el negocio como un ente separado de los dueños, consistencia y comparabilidad en sus definiciones del concepto de cuenta bajo el enfoque de homogeneidad contable, adicionalmente hace algunos planteamientos sobre la necesidad de hacer de registros de toda operación en cuentas de correspondencia deudor-acreedor que pueden considerarse elementos base para la creación de conceptos de dualidad económica y realización contable.

Posteriormente Pietra (1586) y Flori (1579), refuerzan en el principio de entidad haciendo distinción clara de los conceptos de empresa y propietario, y adicionalmente, Flori hace aportes para la formulación del principio de periodo contable con su idea de medir anualmente los resultados de la gestión.

A partir de finales del siglo XVII comienza una nueva etapa en el pensamiento contable, que a criterio del autor es en donde se inicia la evolución del pensamiento contable de manera más formal, si bien autores de esta época como De la Porte, Degrange, Bornaccini y Courcelle-Seneuil no pierden su interés por los asuntos pragmáticos de la contabilidad, también realizan importantes aportes para la conformación de nuevos elementos conceptuales relevantes para la formación de un cuerpo de principios y postulados contables.

M. De la Porte (1685), es el primer autor en realizar una clasificación de las cuentas contables y junto con Bornaccini (1818) hace aportes al fortalecimiento de concepto de la empresa como ente (o persona moral) distinto al propietario, principio tratado en siglos pasados como la entidad.

Degrange (1795), se puede considerar el autor más importante de la época en términos de la cantidad de conceptos que plantea en su obra, y que van a conformar las bases para principios como dualidad económica por su fórmula "no hay deudor sin acreedor", el concepto de valoración como parte del proceso de reconocimientos de los hechos económicos de la empresa, aporte presente en los principios de valor histórico, cuantificación, objetividad e importancia relativa. Otras de sus anotaciones reflejan elementos doctrinales presentes hoy día en principios como comparabilidad, prudencia, importancia relativa y revelación suficiente.

Adicionalmente a los aportes hechos por los autores señalados,

Courcelle-Seneuil (1869), hace una mención de gran importancia al proceso de valoración de los inventarios al indicar que al realizar este proceso “es preferible pecar por defecto que por exceso” incorporando a los avances doctrinales de esta etapa de contabilidad el concepto de valor razonable.

La segunda mitad del siglo XIX, y la primera del siglo XX, enmarcan la tercera etapa de la aparición formal de la doctrina contable bajo un cuerpo de principios y postulados como base conceptual de la misma. Tanto la evolución del pensamiento en manos de autores modernos sobre contabilidad, como los hechos económicos que modificaron la estructura económica internacional, son consideradas como realidades promotoras del desarrollo y reconocimiento formal de los principios y postulados contables en la doctrina.

Autores considerados modernos como Besta (1891), Gomberg (1936) y Delaporte R. (1685) de los más resaltantes por sus aportes específicos en materia de principios generaron obras donde plantean conceptos que ayudaran al desarrollo de principios como valor razonable, cuantificación y realización contable en el caso de la obra de Besta, dualidad económica en la teoría causal de Gomberg.

Por otro lado Delaporte R. (1685), provee elementos para desarrollar los principios de realización contable y énfasis en el aspecto económico, consistencia, comparabilidad. Otros principios como valor histórico, valor razonable, periodo contable, relevancia y revelación suficiente están claramente expuestos por este autor francés en sus obras.

Distintos hechos económicos que tuvieron lugar durante las primeras décadas del siglo XX contribuyeron a la modificación y desarrollo de elementos conceptuales de la doctrina contable, dentro de ellos el efecto de los cambios tecnológicos sobre las empresas en industrias manufactureras, la aparición de organismos reguladores en Estados Unidos, la imposición fiscal de las utilidades de las empresas y el desarrollo de la sociedad anónima como figura jurídica influyeron en el desarrollo de los principios y postulados algunos previamente estudiados por autores, otros con menos historia en la doctrina: Valor histórico, valor razonable, pertinencia, oportunidad, cuantificación, relevancia, negocio en marcha, revelación suficiente, equidad, utilidad de la información financiera, objetividad, uniformidad, criterio de devengo, periodo contable, prudencia, mantenimiento de capital y costo de mercado.

Todo el esfuerzo de autores de la doctrina contable en distintos niveles (más de 400 años de debate e investigación) se le reconoció formalmente por primera vez en un cuerpo de postulados y principios de contabilidad entre las décadas de 1930 y 1960. Este avance de la contabilidad como doctrina científica formal tiene su referencia en la iniciativa del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos y la Bolsa de Valores de Nueva York a finales de la década de veinte, específicamente en el año 1929.

En el proceso de formalización de un cuerpo de postulados y principios contables participaron distintos comités especiales que se reorganizaron el seno del instituto y en simultáneo a la Asociación Americana de Contabilidad desarrollaron boletines y declaraciones sobre principios de contabilidad durante las tres décadas anteriormente mencionadas.

Es en 1957 cuando la Asociación Americana de Contabilidad Pública por primera vez y de una forma muy clara cinco declaraciones suplementarias sobre los conceptos básicos de las convenciones en contabilidad, más tarde en septiembre de 1958 con la creación del Programa de Investigación del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos, hecho que marca la historia de la doctrina contable, es cuando se emprenden estudios para enunciar los postulados y principios de contabilidad.

7. Referencias

- Boter, F. (1959). *Las doctrinas contables*. Barcelona: Juventud, S.A.
- Chatfield, M. (1979). *Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable*. Belmont, California: Dickenson Publishing Company, Inc.
- Gertz, F. (2006). *Origen y evolución de la contabilidad*. México: Trillas.
- Hendriksen, E. (1974). *Teoría de la contabilidad*. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana.
- Real Academia Española (2001). *Diccionario de la Lengua Española*. [Documento en línea] Disponible en: <http://www.rae.es/rae.html> [Consultado: 2011, Febrero, 14]