

Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires  
Instituto de Investigaciones Contables "Prof. Juan Alberto Arévalo"

**APORTES A LA SOLUCIÓN DEL  
PROBLEMA CONCEPTUAL DE LA  
CONTABILIDAD**

*Carlos Luis García Casella*

Publicación "Contabilidad y Auditoría"  
Año 4 Número 8    Diciembre 1998

## **Aportes a la solución del problema conceptual de la Contabilidad**

### 0.- Introducción

### 1.- El trabajo de Esteban A. Benavídez

1.1.- AICPA 1941

1.2.- Batardon 1945/1956

1.3.- Fowler Newton 1982

1.4.- Chapman 1965

1.5.- VIIª Conferencia Interamericana de Contabilidad 1965

1.6.- Las características que deriva Benavídez

1.7.- Lo aprovechable de las propuestas de Benavídez

### 2.- El trabajo de Arturo E. Lisdero

2.1.- Paul Grady 1965

2.2.- Zappa 1937

2.3.- Amaduzzi 1966

2.4.- Onida 1947

2.5.- Blaum - Lisdero 1963

2.6.- Lo aprovechable de esta revisión

### 3.- El trabajo de Jorge Tua Pereda

3.1.- Justo y Reyes 1947

3.2.- Castillo López 1963

3.3.- Cerboni 1873

3.4.- Masi 1943

3.5.- Delaporte 1685

3.6.- Legenderfer 1973

3.7.- Lo aprovechable de esta serie

4.- El trabajo de Ahmed Riahi Belkaoui

4.1.- W. Shaw 1972 - R.L. Heilbroner 1977

4.2.- Yuji Ijiri 1975 - L.C. Howes 1972 - N. Jain Tribhowan  
1973

4.3.- J.G. Birnberg 1980

4.4.- R.J. Chambers 1974

4.5.- S.W. Davies, K. Menon and G. Morgan 1982

4.6.- S.C. Mobley 1970

4.7.- Lo aprovechable de estos enfoques

5.- Hipótesis transitorias acerca de lo qué es y no es la Contabilidad

## Aportes a la solución del problema conceptual de la Contabilidad

### 0.- Introducción

Nos parece que uno de los problemas principales que enfrentamos los dedicados a la investigación científica de la Contabilidad es resolver cuáles serían las hipótesis posibles acerca de una definición o concepto de la disciplina.

Para ello hemos elegido a cuatro autores: dos argentinos, uno español y uno estadounidense que, en textos diferentes, toman en cuenta veintidós propuestas alternativas.

Las propuestas citadas van desde 1685 (Delaporte) a 1982 (Fowler Newton). Esto indica que no pretenden ser una muestra de definiciones actuales sino una serie irregular de opiniones a través del tiempo.

Es muy importante efectuar el análisis detenido de las diversas posiciones porque cada una de ellas repercutirá en las propuestas doctrinarias o académicas sobre la disciplina y, también, sobre la práctica contable realmente vigente en una sociedad determinada.

### 1.- El trabajo de Esteban A. Benavídez

En 1984 se publicó un libro que reunía trabajos de cursantes de Teoría Contable en la Universidad Nacional de Córdoba, prologado por el difunto profesor emérito William Leslie Chapman, a cargo del curso.

El segundo punto del trabajo de Benavídez se titula: *¿Qué es la Contabilidad?* Dentro del título genérico de *Contabilidad y Verdad*.

Allí dice<sup>1</sup>:

“Diversos autores en varios países, a lo largo del tiempo, han encarado la tarea de definir la Contabilidad y suele clasificárselos, agrupándolos por su origen y su afinidad de pensamiento en distintas ‘escuelas’ o ‘doctrinas’. Háblase así, pues, de una ‘escuela anglosajona’, de una ‘doctrina europeo - continental’ o de una ‘doctrina argentina’ (la que junto con otros pensadores de América Latina constituye la corriente ecléctica en el pensamiento contable).

---

<sup>1</sup> CHAPMAN, William Leslie et altri, **Teoría Contable: la exposición veraz y razonable en los estados contables** - Ediciones Macchi - Buenos Aires - 1984 - pág. 8.

Pretender efectuar una revisión de todas las definiciones que se han intentado, a los efectos de su comparación para establecer diferencias y coincidencias, además de ser materialmente imposible, sería de escasa utilidad para este trabajo ...”

Sobre esto, opinamos:

- a) es reduccionista agrupar a todos los autores anglosajones, a través del tiempo, en una “escuela anglosajona”;
- b) también es excesivo incluir a todos los autores europeos continentales en una sola “doctrina europeo - continental”;
- c) tendremos que localizar la “doctrina argentina”;
- d) no se aclara el sentido de la “corriente ecléctica” que parece superadora de excesos de los otras dos;
- e) no considero materialmente imposible comparar definiciones para establecer diferencias y coincidencias y para optar por la que parezca mejor para el desarrollo científico de la Contabilidad a nivel universitario en la Argentina de hoy.

#### 1.1.- AICPA 1941

Luego prosigue<sup>2</sup>:

“... En consecuencia, revisaré a continuación sólo algunas de ellas a título de ejemplo:

‘Contabilidad es el arte de registrar, clasificar y resumir, de manera significativa y en términos monetarios, operaciones y hechos que tienen, por lo menos en parte, un carácter financiero, e interpretar los resultados de dichos hechos y operaciones’”.

Aquí Benavídez se equivoca al recurrir, de segunda mano, al libro **Replanteo de la Técnica Contable** de Fortini et altri (Macchi, Buenos Aires, 1980) para tomar una definición del American Institute of Certified Public Accountants del Accounting Research Bulletin N° 43 de noviembre de 1940 en el Accounting Terminology Bulletin N° 1.

---

<sup>2</sup> Idem (1).

El Accounting Research Bulletin N° 43 no es de noviembre de 1940 sino de Junio de 1953 pero el Boletín de Terminología es de 1940 y 1941 y contiene esta definición del organismo gremial de contadores públicos norteamericanos de hace más de 50 años, lógicamente han cambiado desde entonces.

Benavidez subraya la palabra arte, que corresponde a la ubicación de la disciplina en el campo del conocimiento.

Respecto a qué es Contabilidad, esta definición es descriptiva de tareas:

a) registrar;

b) clasificar; y

c) resumir de manera significativa

en términos monetarios exclusivamente respecto a

a) operaciones; y

b) hechos con, por lo menos en parte, carácter financiero y además:

interpretar los resultados de dichos hechos y operaciones

Opinamos:

I. Reduce a tareas y no a descripción de tareas.

II. Términos monetarios, excluye términos no monetarios.

III. Se reduce a operaciones y hechos con parte de carácter financiero.

IV. Habla de interpretar hechos pero no de interpretar, analizar y normar actividades humanas contables.

### 1.2.- Batardon 1945/1956

La segunda revisión de Benavidez se basa en Batardon (**Elementos de Contabilidad** - Labor - Buenos Aires - 1945) y dice<sup>3</sup>:

---

<sup>3</sup> BATARDON, **Elementos de Contabilidad** - Labor - Buenos Aires - 1956 - 2ª edición - 3ª reimpresión - pág. 13.

“La Contabilidad es la ciencia que enseña las reglas que permiten registrar las operaciones efectuadas por una o varias personas. En sentido más restringido, la Contabilidad es la ciencia que estudia las reglas necesarias para el registro de las operaciones efectuadas por una empresa comercial, industrial, financiera o agrícola”

Pero la cita está trunca pues Batardon agregaba<sup>4</sup>:

“... Pero no se limita a esto el campo de acción de la Contabilidad, porque a toda persona, sea quien fuere, interesa saber las modificaciones que sufre su fortuna: aplicada a los actos ejecutados por un simple particular, esta ciencia constituye la Contabilidad Doméstica o Privada”.

Independientemente que se la denomine ciencia, parece que:

- a) la Contabilidad enseña reglas;
- b) dichas reglas permiten registrar;
- c) registran solamente operaciones;
- d) pueden ser reglas para aplicar a la registración de empresas comerciales, industriales, financieras o agrícolas y personas individuales.

### 1.3.- Fowler Newton (1982)

En base al libro **Organización de Sistemas Contables** (Contabilidad Moderna - Buenos Aires - 1982) de este autor, Benavidez coloca<sup>5</sup>:

“La Contabilidad, parte integrante del sistema de información de un ente, es la técnica de procesamiento de datos que permite obtener información sobre la composición y evolución del patrimonio de dicho ente, los bienes de propiedad de terceros en su poder, y ciertas contingencias. Dicha información debería ser de utilidad para facilitar las decisiones de los administradores del ente y de los terceros que interactúan o pueden llegar a interactuar con él, así como para permitir una eficaz vigilancia sobre los recursos y obligaciones del ente”.

---

<sup>4</sup> Idem

<sup>5</sup> Idem (3).

Aquí, opinamos:

- a) se dice que la Contabilidad (disciplina) es simplemente un “sistema contable”, parte del sistema de información de un ente;
- b) parece ser una mera técnica de procesamiento de datos;
- c) permite obtener información solamente sobre patrimonio, bienes de terceros y algunas contingencias;
- d) debe ser útil para la toma de decisiones;
- e) influye en la interacción entre personas emisoras y usuarias de la información contable;
- f) sirve para vigilar los recursos y obligaciones de cada ente.

#### 1.4.- Chapman (1965)

En base al libro **Existe un concepto científico de la Contabilidad** (Centro de Estudiantes de Ciencias Económicas - Buenos Aires - 1965) de Chapman, Benavídez transcribe<sup>6</sup>:

“La Contabilidad es un conjunto de postulados teóricos de validez práctica comprobada, adoptados para el registro, la clasificación y el resumen racional de los hechos y actos de carácter económico - financiero que afecten a las personas de existencia ideal o jurídica, con el objeto de informar, en términos monetarios principalmente, acerca del estado de un patrimonio a una fecha dada y de la evolución experimentada por él durante un período determinado”.

En el texto se nota una omisión según Cháves et altri<sup>7</sup> “afectan a las personas de existencia visible y a las de existencia ideal o jurídica”.

Al respecto, encontramos:

- a) se acepta que la disciplina es un conjunto de postulados teóricos, de validez práctica comprobada;
- b) exclusivamente para registro, clasificación y resumen racional;

<sup>6</sup> Idem (3), pág. 9.

<sup>7</sup> CHÁVES, Osvaldo A. et altri, **Contabilidad: presente y futuro** - Ediciones Macchi - Buenos Aires - 1996 - pág. 15 - Confirma LISDERO, Arturo E. **El concepto de Balance en la doctrina contable** - Ediciones Macchi - Buenos Aires - 1973 - pág. 24.

- c) ocupándose de hechos y actos exclusivamente de carácter económico - financiero;
- d) que afecten a personas físicas o jurídicas;
- e) principalmente en términos monetarios;
- f) exclusivamente respecto a un patrimonio.

#### 1.5.- VIIª Conferencia Interamericana de Contabilidad (1965)

Basándose en las conclusiones de esa Conferencia transcribe<sup>8</sup>

“Es la disciplina que, basada en una fundamentación teórica propia, se ocupa de la clasificación, el registro, la presentación y la interpretación de los datos relativos a los hechos y actos que tiene, por lo menos en parte, carácter económico - financiero, con el objeto de obtener y proporcionar, principalmente en términos monetarios, la información histórica o predictiva utilizable para la toma de decisiones”.

Aquí encontramos:

- a) la Contabilidad tendría una fundamentación teórica propia;
- b) se ocupa de clasificar, registrar, presentar e interpretar datos;
- c) relativos a hechos y actos, con carácter, por lo menos parcial, económico - financiero;
- d) información histórica y proyectada;
- e) en términos principalmente monetarios;
- f) utilizable para la toma de decisiones.

#### 1.6.- Las características que deriva Benavídez

Encontramos que considera cuatro características que analizaremos:

- I. Consta de postulados teóricos: coincidimos.

---

<sup>8</sup> Idem (3), pág. 9.

II. Los postulados se refieren a un proceso de registro, clasificación, resumen e interpretación: está reduciendo la disciplina a uno de sus aspectos.

III. Se refiere exclusivamente a hechos y actos de carácter económico - financiero, al patrimonio y en términos monetarios: disentimos.

IV. Información para decisiones y control: coincidimos.

Pero, luego, llega a una definición provisional objetable, pues dice<sup>9</sup>:

“La Contabilidad es la disciplina cuyo marco conceptual y normativo se ocupa del proceso que abarca el registro, la clasificación el resumen y la interpretación de información expresada en términos monetarios, acerca de la composición y evolución del patrimonio de un ente, y de los hechos económico - financieros susceptibles de influir en él, con la finalidad de que esa información facilite el control y la toma de decisiones por parte de los encargados de administrar el ente y los terceros que interactúan con éste”.

Las objeciones son:

- a) reduce los postulados teóricos a un marco conceptual y normativo que se ocupe de un proceso determinado de información en términos monetarios y del patrimonio;
- b) se refiere exclusivamente a hechos económico - financieros y deja de lado hechos y actos humanos que no tengan esos componentes;
- c) no menciona lo esencial en la marcha de la vida de las organizaciones: el cumplimiento de objetivos o metas;
- d) no menciona supuestos básicos que permitan construir los sistemas contables.

#### 1.7.- Lo aprovechable de las propuestas de Benavídez

A pesar de las críticas efectuadas, encontramos elementos que nos ayudarán a generar una definición de Contabilidad:

- a) deberíamos tomar en cuenta a varios autores, de origen anglo - sajón, continental - europeo y latinoamericano;

---

<sup>9</sup> Idem (8).

- b) la disciplina no es el acto o los actos de registrar, clasificar y resumir sino la reflexión racional acerca de cómo se hace y cómo se debe hacer;
- c) no puede trabajar exclusivamente con términos monetarios;
- d) los hechos y actos no necesariamente deben tener carácter económico - financiero;
- e) se interpretarán hechos pero, además se interpretarán, analizarán y se pondrán conductas humanas en materia contable;
- f) la disciplina no se dedica exclusivamente a dictar reglas;
- g) para todo tipo de persona o ente formado por seres humanos;
- h) la disciplina no es un sistema de información;
- i) no es una mera técnica de procesamiento de datos;
- j) debe ser útil para la toma de decisiones humanas;
- k) tiene una fundamentación teórica propia;
- l) relativa a información histórica y proyectada.

## 2.- El trabajo de Arturo E. Lisdero

En su tesis de 1973 Lisdero comienza cuestionando la posibilidad de definir a la Contabilidad. Así, dice<sup>10</sup>:

“Antes de citar algunas de las definiciones más interesantes y más representativas de las distintas tendencias, cabe reflexionar sobre la utilidad y la conveniencia de elaborar una definición de la Contabilidad. No deja de llamar la atención que un autor de la capacidad y la profundidad de Zappa haya expresado sus dudas sobre la posibilidad de obtener una definición correcta y útil de Contabilidad dado el insuficiente desarrollo científico que evidencia”.

---

<sup>10</sup> LISDERO, Arturo E., **El concepto de balance en la doctrina contable** - Ediciones Macchi - Buenos Aires - 1973 - pág. 3.

Y coloca como nota al pie de página<sup>11</sup>:

“ZAPPA, Gino, *“Tendenze nuove negli studi di ragionaria”* - discurso inaugural del año académico 1926-1927 en el Reale Instituto di Scienze Economiche e Commerciali di Venezia - Giuffré - Milán - 1927 - pág. 9:

A noi ... venne spesso fatto di chierderci se la definizione di una disciplina non ancor giunta ad uno stadio sufficiente di elaborazione scientifica, non fosse destinata a romanere null'altro che una divisa, spesso faticosamente costruita e di non facile comprensione che in poche parole volesse costringere troppe cose e spesso troppe ardite speranze”.

Y luego sostiene<sup>12</sup>:

“Además debe recordarse, como bien expresa Onida, que la definición que pueda elaborarse en determinado momento está limitada, sea por el conocimiento ya adquirido sea por las perspectivas de evolución que pueda vislumbrar quien la elabora (nota al pie de página omitida)”.

Igual que Benavidez (punto supra 1) Lisdero nos alerta ya no de la imposibilidad de conocer todas las definiciones pero sí respecto a lograr una definición correcta y útil por:

- a) el insuficiente desarrollo científico de la Contabilidad (en 1927);
- b) el carácter temporal de cada definición posible.

### 2.1.- Paul Grady (1965)

Dentro de los autores anglosajones, Lisdero cita el Comité de Terminología del American Institute of Certified Public Accountants de 1941 que hemos comentado en el punto 1.1.- y luego a Paul Grady en su **Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises** (AICPA - Nueva York - 1965) que hace la siguiente definición<sup>13</sup>:

“La Contabilidad es el conjunto de conocimientos y funciones referidas a la sistemática creación, autenticación, registración, clasificación, procesamiento, resumen, análisis, interpretación y suministro de información significativa y confiable referida a transacciones y hechos que tienen, por lo menos parcialmente, un carácter monetario, requerida para la dirección y operación de una

---

<sup>11</sup> Idem (10).

<sup>12</sup> Idem.

<sup>13</sup> Idem, pág. 5.

entidad y para los informes que deben ser sometidos para cumplir con las obligaciones hacia las distintas partes interesadas”.

Aquí podemos aprovechar:

a) la disciplina como un conjunto de conocimientos y funciones;

b) referidos a sistematizar:

I) creación;

II) autenticación;

III) registración;

IV) clasificación;

V) procesamiento

VI) resumen;

VII) análisis;

VIII) interpretación; y

IX) suministro

de información significativa y confiable;

c) referidas a:

I) transacciones;

II) hechos

d) con carácter por lo menos parcialmente, monetario;

e) requerida por la dirección y operatoria de una entidad;

f) para los informes.

## 2.2.- Zappa (1937)

Dentro de los autores italianos, Lisdero comienza con Zappa que considera que la Contabilidad forma parte de un concepto global de grado más elevado: la Economía Hacienda.

Así dice<sup>14</sup>:

“... sostuvo que los sistemas de registración, relevan determinados aspectos de los fenómenos económicos de la gestión y para que puedan ser ordenados e interpretados en forma correcta, es necesario conocer la economía de la gestión, así como la organización de la empresa”.

Luego transcribe en nota la opinión de Zappa<sup>15</sup>:

“Affirmí cioè, che i procedimento di rilevazione non possono essere efficacemente elaborati né intensi, se non mediante lo studio dei fatti economici cui essi si applicano; che la rilevazione deve studiarsi, non come astratta e pura metodologia, ma como un modo o una vía di conoscenza della vita dell’azienda in dati aspetti della sua economia. Così intesa, la ragioneria non si limita a studiare i procedimenti di rilevazione como instrumento di conoscenza o di lavoro, ma indaga ed elabora le conoscenze stesse che mercé quegli strumenti possono ottenersi”.

Aquí concluimos:

- a) relación entre Contabilidad, Administración y Economía;
- b) circunscribe lo contable a lo económico y no trata el resto de las conductas humanas en sociedad;
- c) Contabilidad no es Teneduría de Libros;
- d) Contabilidad no es metodología pura;
- e) énfasis en interpretación y análisis de datos.

## 2.3.- Amaduzzi (1966)

Lisdero se refiere a **L’azienda nel suo sistema e nell’ordine delle sue rivelazioni** (UTET, Torino, 1966) y define:<sup>16</sup>

“La Contabilidad aparece como el proceso de las determinaciones

---

<sup>14</sup> Idem, pág. 11.

<sup>15</sup> Idem.

<sup>16</sup> Idem, pág. 19.

cualitativas y cuantitativas de los hechos de la administración económica ... puede ser por lo tanto concebida como una doctrina que estudia los procedimientos del relevamiento preventivo, concomitante y subsiguiente de los fenómenos de la administración económica de la hacienda en conexión con los procesos de la gestión y de la organización, es decir, en el ámbito del sistema de la hacienda, o sea que estudia los fenómenos económico - administrativos de la hacienda, a través de sus relevamientos”.

Encontramos que:

- a) la Contabilidad sería una doctrina;
- b) estudia procedimientos;
- c) se ocupa de los relevamientos preventivo, concomitante y subsiguiente;
- d) limita a los hechos de la administración económica;
- e) trabaja en conexión con la gestión y la organización;
- f) en parte, acepta que estudia fenómenos no exclusivamente económicos, al denominarlos administrativos.

#### 2.4.- Onida (1947)

Lisdero toma del libro **Le discipline económico - aziendali** (Giuffré - Milán - 1947) la siguiente definición de Onida que hace suya<sup>17</sup>:

“... la Ciencia que tiende a conocer la vida económica de la empresa mediante los procesos de relevamiento cuantitativo, o - por lo menos - como la ciencia de los procedimientos de relevamiento considerados en su función de instrumentos de conocimiento y de su interpretación del fenómeno haciendal”.

Las observaciones a esta definición serían:

- a) reduce la Contabilidad a tareas de conocimiento de la vida exclusivamente económica de las empresas, que tienen otros aspectos de conductas humanas no económicas;
- b) parece que el relevamiento sería exclusivamente cuantitativo;
- c) reconoce la función de instrumentos de conocimiento;

---

<sup>17</sup> Idem, pág. 35.

d) al hablar de fenómeno haciendal puede ser que entienda toda la gestión que llamamos administrativa.

### 2.5.- Blaum - Lisdero (1963)

En 1963, Julio Blaum y Arturo Lisdero producen “*Los fines de la Contabilidad*” como un trabajo de investigación (Instituto de Investigaciones Administrativas y Contables - Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires) que indica como campo de estudio de la ciencia<sup>18</sup>:

- a) “Los métodos propios que se utilizarán para reunir, procesar y transmitir la información sobre la realidad económica de la empresa;
- b) la aplicación de esos y otros métodos estadísticos a la obtención y procesamiento de datos para el análisis de la realidad económica. Para ello será necesario tomar de la ciencia económica los conceptos significativos para el relevamiento de esa realidad (costo, utilidad, etc.);
- c) la interpretación de esos datos y su exposición en forma útil”.

Aquí opinamos:

- a) se refiere exclusivamente a la realidad económica de la empresa, con lo que omite otros aspectos de la realidad humana de la empresa o ente;
- b) habla de “otros métodos estadísticos”, no se ve claro el límite entre Contabilidad y Estadística;
- c) hace necesario recurrir a la ciencia económica; opinamos que hay interrelación pero no dependencia: no se aceptarán tal cual los conceptos de la Economía;
- d) incluye interpretación y exposición;
- e) recalca la idea de utilidad.

---

<sup>18</sup> Idem, pág. 36.

## 2.6.- Lo aprovechable de esta revisión

Podríamos tomar en cuenta, lo siguiente:

- a) carácter temporal de la definición que se pueda obtener de la Contabilidad;
- b) correlación de la ventaja de definir la Contabilidad con el grado de desarrollo científico de la misma;
- c) la Contabilidad incluiría un conjunto de conocimientos y un conjunto de funciones;
- d) la Contabilidad se ocuparía de sistematizar variados aspectos;
- e) la Contabilidad no se refiere exclusivamente a transacciones sino que incluye hechos;
- f) puede tener carácter parcialmente no - monetario;
- g) se incluyen aspectos económicos y administrativos;
- h) la Contabilidad no es metodología pura;
- i) determinación cuantitativa y, también, cualitativa; y
- j) recalca la idea de utilidad del usuario del servicio contable.

## 3.- El trabajo de Jorge Tua Pereda

En 1995 Jorge Tua Pereda, catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid publica en Colombia su **Lecturas de Teoría e Investigación Contable** y en uno de sus capítulos, el tercero, trata la evolución del concepto de Contabilidad a través de sus definiciones en 79 páginas.

Allí dice<sup>19</sup>:

---

<sup>19</sup> TUA PEREDA, Jorge, **Lecturas de Teoría e Investigación Contable** - Centro Interamericano Jurídico - Financiero - Medellín, Colombia - 1995 - págs. 123 / 124.

“... 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”.

### 3.1.- Justo y Reyes (1947)

Comienza Tuva hablando de los orígenes matemáticos de la Contabilidad utilizando la expresión “Álgebra del Derecho” que utiliza en 1947 P. Garnier en **La Comptabilité; Algebre du Droit et Methode d’obsservation des Sciences Economiques** (Dunot - París - 1947) aunque en 1525 Giovanni Antonio Tgliente y en 1540 Domenico Manzoni, ya lo señalaban.

Justo y Reyes, citado por Lorna Luque (*“El Positivismo lógico en la Contabilidad”* - Técnica Contable - Octubre 1974 - pág. 38) define la Contabilidad del siguiente modo<sup>20</sup>:

“Doctrina o ciencia, rama de las matemáticas aplicadas a la administración, que mediante anotaciones veraces, completas, coordinadas, sistematizadas y resumibles permite definir y regular una actuación económica o administrativa”.

Aquí, analizamos:

- a) la Contabilidad es una disciplina de conductas humanas y no es una rama de la matemática, disciplina meramente formal;
- b) aprobamos que trate tanto de actuación económica como de actuación administrativa; y
- c) no hay exactitud matemática en la Contabilidad.

### 3.2.- Castillo López (1963)

En su artículo de 1963, F. Castillo López, bajo el título *“Naturaleza y Principios de la Contabilidad”* (Técnica Contable - Tomo XV - 1963) afirma<sup>21</sup>:

“El objeto material de la Contabilidad es el método estadístico peculiar que a través de los años ha desarrollado”.

---

<sup>20</sup> Idem, pág. 126.

<sup>21</sup> Idem, pág. 126.

Contra esto, Dominicius, en la misma revista en 1960 bajo el título “*Sobre algunos conceptos curiosos de Cuenta, de Contabilidad y de Estadística*” señala los siguientes argumentos<sup>22</sup>:

- a) “la cuenta sólo puede ser asimilada formalmente a una serie estadística ... mientras que difiera de ella en la sustancia y en el fin;
- b) la distinción entre Contabilidad y Estadística no estriba en la forma de la manifestación, sino en los fines y métodos de ambas órdenes de investigaciones;
- c) 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 ...;
- d) 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;
- e) 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;
- f) la Contabilidad no desemboca fatalmente en la Estadística. El cálculo y la representación ... son investigaciones contables muy útiles, que no desembocan necesariamente en estadística; y
- g) 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”.

### 3.3.- Cerboni (1873)

Tua toma de la **Enciclopedia de Contabilidad y Administración de Empresas** de A. Goxens Ducho (Giner - Madrid - 1970) una definición del principal representante de la escuela personalista, Cerboni en su **Primi Saggi de Logismografía** de 1873 considera a la Contabilidad como<sup>23</sup>:

---

<sup>22</sup> Idem, págs. 126 / 127.

<sup>23</sup> Idem, pág. 128.

“... la doctrina de las responsabilidades jurídicas que se establecen entre las personas que participan en la administración del patrimonio de las empresas”.

Pero más adelante vuelve a citar a Cerboni, vía Goxens diciendo que la Contabilidad es<sup>24</sup>:

“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;
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”.

De esto, deducimos:

- a) Las responsabilidades jurídicas no serían las únicas que interesan en Contabilidad aunque no pueden ser omitidas;
- b) se sigue hablando de administración exclusivamente económica;
- c) se habla de leyes naturales y civiles;
- d) reunión de los hechos administrativos de la empresa en una ecuación.

#### 3.4.- Masi (1943 - 1962)

Tua considera que el enfoque económico de la Contabilidad cobra su total dimensión en la escuela patrimonialista, encabezada por Vincenzo Masi, cuyo pensamiento puede glosarse en las siguientes frases<sup>25</sup>:

---

<sup>24</sup> Idem, pág. 133.

<sup>25</sup> Idem, pág. 136.

“... 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 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.

El objeto de la Contabilidad es el patrimonio haciendal, 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”.

Nos parece adecuado rescatar:

- a) Se estudiarían todos los fenómenos patrimoniales.
- b) Los fenómenos patrimoniales no serían exclusivamente:
  - 1.- ni jurídicos;
  - 2.- ni económicos;
  - 3.- ni económico - sociales;
  - 4.- ni microeconómicos;
  - 5.- ni financieros;
  - 6.- ni de réditos.
- c) Estudio cualitativo y cuantitativo.
- d) Exclusivamente para gestión.
- e) Para entes de cualquier naturaleza.

f) En todos los momentos posibles de la vida de los entes.

### 3.5.- Delaporte (1685)

Tua, siguiendo a Montesinos, señala que la primera escuela contable de la historia es la contista. Dentro de esa escuela, Delaporte será el precursor, al escribir en 1685 el **Tratté de la Science des Negociants et Teneurs de Livres**.

Toma de Goxens la postura de Delaporte<sup>26</sup>:

“La Contabilidad es la ciencia de las cuentas, que representa los movimientos de los valores de cambio clasificados en sus funciones principales y accesorias. Trata de las concepciones, coordinaciones, transformaciones 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 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, juzgando 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”.

Aquí, aprovechamos:

- a) Énfasis en las cuentas, como elemento esencial de la Contabilidad.
- b) Carácter clasificatorio de las cuentas.
- c) Comprende todo tipo de valores.
- d) Diversas funciones de las cuentas:
  - I.- de clasificación y estadística;
  - II.- de tiempo;
  - III.- de historia;
  - IV.- de numeración;

---

<sup>26</sup> Idem, págs. 146 / 147.

V.- de evolución;

VI.- de control;

VII.- de resultado.

- e) Las relaciones organizadas de las cuentas llenan las funciones de informes y de resultados frente a los usuarios.

### 3.6.- Legenderfer (1973)

Tua toma de Legenderfer, H.Q. en su artículo publicado en el Journal of Accountancy en julio de 1973 denominado “*A Conceptual Framework for Financial Reporting*”, esta definición<sup>27</sup>:

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

Aquí se puede apuntar:

- a) Confunde la disciplina con un sistema concreto.
- b) Agrega la idea - importante - de información social que complementa la información económica.
- c) No sólo colocación óptima de recursos (aspecto económico) sino cumplimiento de los objetivos de la organización (aspecto social).

### 3.7.- Lo aprovechable de esta serie

- a) La Contabilidad no es una rama de la Matemática.
- b) La Contabilidad es una disciplina de conductas humanas.
- c) La Cuenta - unidad de la Contabilidad - no es asimilable a una serie estadística.
- d) Las responsabilidades jurídicas no serían las únicas que interesan en Contabilidad, aunque no puedan obviarse.

---

<sup>27</sup> Idem, pág. 169.

- e) Los hechos administrativos de la empresa se pueden reunir en ecuaciones.
- f) Los fenómenos patrimoniales no son exclusivamente: ni jurídicos, ni económicos, ni económico - social, ni microeconómicos, ni financieros, ni de réditos.
- g) Las cuentas, elemento esencial de la Contabilidad.
- h) Carácter clasificatorio de las cuentas.

#### 4.- El trabajo de Ahmed Riahi Belkaoui

En su libro **Accounting Theory** Belkaoui desarrolla diversas sobre la Contabilidad y la Teoría Contable. Respecto al abordaje tradicional enumera seis imágenes de la Contabilidad que responden a criterios de definición de la disciplina.

##### 4.1.- W. Shaw (1972) – R.L.H. Heilbroner (1977)

Basándose en el capítulo de M. Shaw “*The Coming Crisis of Radical Sociology*” dentro del libro **Ideology in Social Science** editado por R. Blackburn (New York – Fontana – 1972) transcribe su definición de la Contabilidad como una ideología<sup>28</sup>:

“Ideologies are world views, despite their partial and possible crucial insights, prevent us from understanding the society in which we live and the possibility of changing it. They are world views correspond to the standpoint of classes ...”

O sea:

Las ideologías son puntos de vista globales los que, a despecho de sus señales definitivas posibles y parciales, nos impiden entender a la sociedad en la cual vivimos y a la posibilidad de cambiarla. Hay puntos de vista globales que corresponden a puntos de vista de una clase determinada ...

Así, parece que la Contabilidad puede ser percibida como un fenómeno ideológico, como un recurso para sostener y legitimizar las actuales convenciones sociales, políticas y económicas.

---

<sup>28</sup> BELKAOUI, Ahmed Riahi, **Accounting Theory** – The Dryden Press – 3ª Edición – 1993 – Harcourt Brace Jovanovich Limited – Great Britain – pág. 51.

Su relación de instrumento de la racionalidad económica y del capitalismo la expresa así Heilbroner<sup>29</sup>:

“Capitalist practice turns the unit of money in a tool of rational cost – profit calculations, of which the towering monument is double – entry bookkeeping ... primarily the product of the evolution of economic rationality, the cost – profit calculus, in turn reacts on that rationality, by crystallizing and defining numerically, it powerfully propels the logic of enterprise”.

O sea:

La práctica capitalista convierte a la unidad de la moneda en una herramienta del cálculo de costo – beneficio, del cual el monumento imponente es la teneduría de libros por partida doble ... principalmente el producto de la evolución de la racionalidad económica, el cálculo del costo – beneficio, en herramienta que responde a la racionalidad, mediante la cristalización y la definición numérica, fuertemente impulsando la lógica de la empresa.

Aquí podemos aprovechar:

- (a) Hay riesgo que la Contabilidad se transforme en ideología o que dependa de una ideología.
- (b) La ideología capitalista, en particular el uso de la racionalidad económica influye en el método de registro contable más difundido.
- (c) La Contabilidad puede ser vista como un mito, un símbolo en que actúan los individuos.

#### 4.2.- Yuji Ijiry (1975) – L.G. Hawes (1972) – N. Jain Tribhawan (1973)

Belkaoui también considera que algunos definen la Contabilidad como un lenguaje.

Así, sostiene que Ijiry lo afirma al decir<sup>30</sup>:

“As the language of business, accounting has many things in common with other languages. The various business activities of a firm are reported in accounting statements using accounting language, just as

---

<sup>29</sup> Idem.

<sup>30</sup> Idem, pág. 52.

news events are reported in newspapers in the English language. To express an event in accounting not only does one run the risk of being misunderstood but also risks a penalty for misrepresentation, lying or perjury. Comparability of statements is essential to the effective functioning of a language whether it is in English or in Accounting. At the same time, language has to be flexible to adapt to a changing environment”.

O sea:

La Contabilidad, como el lenguaje de los negocios, tiene muchos aspectos en común con los otros lenguajes. Las variadas actividades de negocios de una empresa son comunicadas en los estados contables utilizando el lenguaje contable, al igual que los nuevos hechos son comunicados en los periódicos en lenguaje inglés. Para expresar un hecho acaecido en contabilidad no solamente uno corre el riesgo de ser mal entendido sino también arriesga una penalidad por efectuar una representación fraudulenta, mentirosa o un perjurio. La comparabilidad de los Estados Contables es esencial para lograr el funcionamiento efectivo de un lenguaje ya sea el Inglés o la Contabilidad. Al mismo tiempo, el lenguaje tiene que ser flexible para adaptarse a los cambios del contexto.

Para reflejar porqué la Contabilidad es un lenguaje, Belkaoui recurre a la definición de lenguaje de Hawes en su libro **Pragmatics of Analoging** (Reading, Ma: Addison - Wesley - 1972) que dice<sup>31</sup>:

“Man’s symbols are not randomly arranged signs which lead to the conceptualization of isolated and discrete referents. Rather, man’s symbols are arranged in a systematic or patterned fashion with certain rules their usage. This arrangement of symbols is called a language, and the rules which influence the patterning and usage of the symbols constitute the grammar of the language”.

O sea:

Los símbolos de los seres humanos no están adoptados, como signos por casualidad sino que conducen a la conceptualización de referencias separadas y distintas. Mejor dicho, los símbolos de los seres humanos están establecidos de un modo sistemático o configurado con ciertas reglas que gobiernan su utilización. Esta disposición de los símbolos se denomina lenguaje, y las reglas que influyen en la configuración y la utilización de los símbolos constituye la gramática del lenguaje.

---

<sup>31</sup> Idem, pág. 52.

Belkaoui indica, por ejemplo, que Daniel L. Mc Donald en **Comparative Accounting Theory** (Reading: Ma: Addison - Wesley - 1972) identifica los números y las palabras y los débitos y créditos como los símbolos de la disciplina contable. Respecto a las reglas cita a Jain N. Tribhawan en *“Alternative Methods of Accounting and Decision Making: A Psycholinguistic Analysis”* (Accounting Review, January - 1973) que establece este paralelo entre las reglas gramaticales y las reglas contables<sup>32</sup>:

“The CPA (the expert in accounting) certifies the correctness of the application rules as does an accomplished speaker of a language for the grammatical correctness of the sentence. Accounting rules formalize the inherent structure of a natural language”.

O sea:

Los CPA (los expertos en Contabilidad) certifican la corrección de la aplicación de las reglas así como hace un versado conferencista de un lenguaje para la corrección gramatical de la oración. Las reglas contables formalizan la estructura propia de un lenguaje natural.

De estos tres enfoques, aprovechamos:

- a) Si la Contabilidad es el lenguaje de los negocios, la actividad de los entes que no hagan “negocios” quedaría fuera de la definición de la disciplina.
- b) Si el lenguaje contable exige un aprendizaje como un idioma extranjero, la utilidad de sus informes se reduce.
- c) Se refieren a Estados Contables Patrimoniales destinados a terceros ajenos al ente emisor.
- d) La Contabilidad debe adaptarse a los cambios del contexto.
- e) Por ser lenguaje, la Contabilidad necesita de reglas.
- f) Insisten en la función de auditoría, que es solamente una parte de la Contabilidad y, tal vez, no la más importante.

---

<sup>32</sup> Idem.