

GENEALOGÍA DEL PARADIGMA CONTABLE

José Mármol Sáez

Doctor en Ciencias Económicas

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Mario ALONSO AYALA, don Oriol AMAT SALAS, don Jorge J. PÉREZ RAMÍREZ, doña Flavia RODRÍGUEZ PONGA SALAMANCA y don Fernando RUIZ RUIZ.

EXTRACTO

Este trabajo explora el origen y la evolución del paradigma contable (el esquema debe y haber) partiendo de la tesis de un amplio sector de la literatura contable, especialmente PETERS y EMERY (1978), quienes sostenían que el sistema de partida doble se originó en el Renacimiento italiano como consecuencia de la no aceptación doctrinal matemática del número negativo. Aunque resulta incuestionable que el Renacimiento italiano produjo un importante avance en el desarrollo del modelo contable, bien es cierto que no necesariamente mayor del que desde entonces se ha producido hasta hoy, y aunque el número negativo ha jugado un papel más formal que trascendental, especialmente en la presentación del sistema clásico de la partida doble, para nosotros, ni el sistema de partida doble tiene su origen en el Renacimiento italiano, ni tampoco es consecuencia de la aceptación doctrinal del número negativo. El sistema clásico de partida doble se basa en un esquema de representación del concepto de transacción económica que ya estaba presente, aunque en una forma arcaica, en algunos de los registros contables más antiguos conocidos de Grecia, India e incluso Mesopotamia. Además, el que el sistema tradicional se haya mantenido prácticamente invariable después de la aceptación doctrinal del número negativo refuerza nuestra tesis, entre otras razones, porque la revelación tradicional de la información financiera responde a un esquema analítico y lógico de representación numérica del principio de dualidad.

Palabras claves: partida doble, partida simple, cargo y descargo y número negativo.

Fecha de entrada: 30-04-2014 / Fecha de aceptación: 10-07-2014

GENEALOGY OF THE ACCOUNTING PARADIGM

José Mármol Sáez

ABSTRACT

This paper explores the origin and evolution of the accounting paradigm (the debit and credit scheme) on the thesis of a large segment of the accounting literature, especially PETERS and EMERY (1978), who argued that the double entry bookkeeping system had its birth in the Italian Renaissance due to the reluctance of mathematics to accept the negative number. Although it is unquestionable that the Italian Renaissance is an important step in the development of the traditional system of bookkeeping, it is true that it is not necessarily bigger than the one produced to date, and though the negative number has played an important role, especially in the formal presentation of the classical system, for us, the double entry bookkeeping system has neither its origin in the Italian Renaissance, nor is it a consequence of the refusal to accept the negative number. Because the classical double entry system is based on a model that expresses the economic concept of transaction, which was already latent in some of the oldest known accounting records from Greece, India, and even Mesopotamia, although in an archaic form. Moreover, the traditional system has remained virtually unchanged after the doctrinal acceptance of the negative number, a fact which reinforces our thesis, because the traditional disclosure of financial information follows an analytical and logical scheme of numerical representation of the principle of duality, among other reasons.

Keywords: double entry bookkeeping, single entry bookkeeping, charge and discharge system and negative number.

Sumario

Introducción

Parte I. El paradigma contable básico y el número negativo

Parte II. Génesis y evolución de los sistemas contables

Conclusiones

Bibliografía

NOTA: Códigos JEL: M41; M49.

INTRODUCCIÓN

El origen del paradigma contable básico (*the debit and credit scheme*) constituye un tópico respecto del que no acaba de ponerse de acuerdo totalmente la profesión contable. El presente trabajo indaga, en su origen, los pilares que lo sostienen, las reformulaciones y la evolución que del planteamiento original se ha hecho a lo largo de los siglos. El punto de partida de esta exploración lo constituye el trabajo seminal de PETERS y EMERY (1978) quienes atribuían el nacimiento de la partida doble a la posición de la matemática en relación con el número negativo. Esta tesis ha llegado a ocupar un lugar importante en el pensamiento contable siendo posteriormente objeto de atención en trabajos como los de SCORGIE (1989) y MATTESSIC (1998) que aquí se estudian.

En la segunda parte del trabajo se profundiza en los puntos básicos que aquí se sostienen que suponen que el modelo contable tradicional tiene su origen en una interpretación analítica y lógica del concepto de transacción, y que el modelo ha ido adaptándose progresivamente en el tiempo en consonancia con la evolución del concepto de empresa.

Para la realización de este trabajo hemos seguido la pista que nos ofrecían algunas opiniones fragmentadas y dispersas de diversos autores, algunos anteriores a la revolución industrial en la medida en que son los primeros que se enfrentaron con el problema de cambiar o en su caso adaptar el modelo contable de la denominada partida simple a los nuevos requerimientos que imponía un diferente concepto de empresa y, por tanto, un diferente modelo contable.

En contraposición al concepto más comúnmente entendido de arqueología que se basa en la búsqueda de pruebas registradas en soportes físicos de épocas pretéritas y a través de ellas se formulan conclusiones en un análisis básicamente deductivo, la genealogía por el contrario, que es el método que aquí se sigue, pretende conocer una realidad concreta indagando en el itinerario seguido por los hechos objeto de estudio desde su origen hasta el momento actual. Su análisis, por tanto, está centrado en el cambio que experimentan los hechos en el tiempo (FOUCAULT, 1969, HOPWOOD, 1988). El trabajo se sitúa pues a mitad de camino entre la teoría y la historia de la contabilidad y sigue un itinerario conceptual, aunque no necesariamente cronológico, desde los registros contables antiguos más conocidos como puedan ser las estelas epistográficas y votivas de la Grecia clásica (siglo V a. C.), el Arthasastra de Kautilya (siglo III a. C.), pasando por el modelo veneciano de cuentas del Renacimiento, hasta llegar al modelo del coste histórico reciente y sus propuestas de modificación. Finalmente se ha elaborado un capítulo de conclusiones.

PARTE I. EL PARADIGMA CONTABLE BÁSICO Y EL NÚMERO NEGATIVO

1. En 1978 PETERS y EMERY analizaban en un escueto aunque ampliamente comentado trabajo de apenas tres páginas la tesis de que el nacimiento de la partida doble obedecía a las dificultades de la matemática para aceptar el número negativo. En sus palabras iniciales se resumía esta posición al decir:

«It is argued that the terms (debit and credit) used resulted from a need for a bookkeeping system free of negative numbers. The basic balance sheet equation, $A = L + OE$, could just as easily be expressed, $A - L = OE$. Why was the former equation, wherein both the debit balance and the credit balance account are positive, developed because of mathematical consideration. This belief is based on the idea that mathematicians did not accept the concept of negative numbers when bookkeeping method where being developed».

Si bien se mantiene en este trabajo una tesis básicamente contraria a la expuesta por PETERS y EMERY, que iremos desarrollando en las páginas siguientes, no hemos de dejar de reconocer empero que la no aceptación del número negativo fue un coadyuvante en el mantenimiento del esquema del paradigma contable siguiendo unos determinados cánones. En este sentido, para nosotros el paradigma contable básico es anterior al Renacimiento y a su más famoso compilador, el hermano franciscano Luca PACIOLI, pues en realidad su modelo no hace sino reproducir esquemas de contabilidad no ya de varios siglos anteriores a la publicación de su manual, lo cual es público y notoriamente aceptado, sino incluso, y esta es una de las tesis que defendemos, de milenios anteriores.

Otra rémora importante, siguiendo la línea que nos marca la matemática como instrumento para elaborar las cuentas, la constituye también las limitaciones que imponía la operativa en un sistema de numeración como el latino que se había ido revelando a todas luces como anticuado para los nuevos desafíos que imponía el desarrollo del comercio. En este sentido, el sistema de numeración latino presentaba al menos dos problemas en relación con su uso en contabilidad, el primer problema era debido a las dificultades matemáticas que suponía operar con él, ya que las operaciones aritméticas más elementales planteaban un auténtico quebradero de cabeza y requerían de unos importantes conocimientos matemáticos, no siempre al alcance de los escribas y los comerciantes. En segundo lugar, el sistema de numeración romano presentaba también el problema de su operativa cuando se utilizaban grandes cifras, por lo que para solucionar muchos de estos problemas matemáticos se recurría frecuentemente al ábaco.

Estos dos problemas se superaron posteriormente con la aceptación del sistema de numeración posicional en base diez existente actualmente y el subsiguiente triunfo de los algoristas sobre los abacistas. De esta manera los algoritmos de resolución de cuestiones matemáticas sustituyen a los ábacos, ya que a partir de este momento no son imprescindibles ingenios físicos para efectuar cálculos, sino que basta papel y lápiz para hacerlo de una manera efectiva y rápida.

PARTE I. EL PARADIGMA CONTABLE BÁSICO Y EL NÚMERO NEGATIVO

1. En 1978 PETERS y EMERY analizaban en un escueto aunque ampliamente comentado trabajo de apenas tres páginas la tesis de que el nacimiento de la partida doble obedecía a las dificultades de la matemática para aceptar el número negativo. En sus palabras iniciales se resumía esta posición al decir:

«It is argued that the terms (debit and credit) used resulted from a need for a bookkeeping system free of negative numbers. The basic balance sheet equation, $A = L + OE$, could just as easily be expressed, $A - L = OE$. Why was the former equation, wherein both the debit balance and the credit balance account are positive, developed because of mathematical consideration. This belief is based on the idea that mathematicians did not accept the concept of negative numbers when bookkeeping method where being developed».

Si bien se mantiene en este trabajo una tesis básicamente contraria a la expuesta por PETERS y EMERY, que iremos desarrollando en las páginas siguientes, no hemos de dejar de reconocer empero que la no aceptación del número negativo fue un coadyuvante en el mantenimiento del esquema del paradigma contable siguiendo unos determinados cánones. En este sentido, para nosotros el paradigma contable básico es anterior al Renacimiento y a su más famoso compilador, el hermano franciscano Luca PACIOLI, pues en realidad su modelo no hace sino reproducir esquemas de contabilidad no ya de varios siglos anteriores a la publicación de su manual, lo cual es público y notoriamente aceptado, sino incluso, y esta es una de las tesis que defendemos, de milenios anteriores.

Otra rémora importante, siguiendo la línea que nos marca la matemática como instrumento para elaborar las cuentas, la constituye también las limitaciones que imponía la operativa en un sistema de numeración como el latino que se había ido revelando a todas luces como anticuado para los nuevos desafíos que imponía el desarrollo del comercio. En este sentido, el sistema de numeración latino presentaba al menos dos problemas en relación con su uso en contabilidad, el primer problema era debido a las dificultades matemáticas que suponía operar con él, ya que las operaciones aritméticas más elementales planteaban un auténtico quebradero de cabeza y requerían de unos importantes conocimientos matemáticos, no siempre al alcance de los escribas y los comerciantes. En segundo lugar, el sistema de numeración romano presentaba también el problema de su operativa cuando se utilizaban grandes cifras, por lo que para solucionar muchos de estos problemas matemáticos se recurría frecuentemente al ábaco.

Estos dos problemas se superaron posteriormente con la aceptación del sistema de numeración posicional en base diez existente actualmente y el subsiguiente triunfo de los algoristas sobre los abacistas. De esta manera los algoritmos de resolución de cuestiones matemáticas sustituyen a los ábacos, ya que a partir de este momento no son imprescindibles ingenios físicos para efectuar cálculos, sino que basta papel y lápiz para hacerlo de una manera efectiva y rápida.

2. SCORGIE (1989) hace una crítica al trabajo de PETERS y EMERY más superficial que de fondo, ya que se centra en supuestos errores histórico-formales, algunos ciertamente discutibles, pero que en definitiva no van al fondo del asunto y lo que es peor no se hace ninguna propuesta nueva al problema.

La primera crítica que SCORGIE realiza al trabajo de PETERS y EMERY y que divide en dos, viene dada porque estos autores sostienen que Omar KEYYAN (1048-1131) al rechazar el número negativo, dada la enorme influencia que este matemático ejercía sobre la ciencia de su época, permitió que se abandonara el estudio del número negativo no solo en India (primera crítica) sino también en el mundo árabe (segunda crítica).

Como defensa de su tesis, SCORGIE cita el caso de algunos trabajos hindúes posteriores a Keyyan, como el de BASKARA (1150 d. C) que siguiendo la tradición hindú de BRAMAGUPTA mantuvieron una posición favorable al número negativo. En este sentido se apoya en COLEBROKE quien traduce tanto el documento de BASKARA como el de BRAMAGUPTA en 1817. En relación con el mundo árabe, SCORGIE trae a colación los trabajos de YOUSCHEVITCH cuando cita los casos de ABUL WAFA (961-976) y posteriormente AL-KWARITMI, cuyos ejemplos operando con números negativos pasaron a Europa de la mano de la cultura árabe.

En relación con estas críticas podemos estar de acuerdo solo en parte en el sentido de que las tesis de KEYYAN, efectivamente no supusieron un freno radical al avance de la matemática con respecto al número negativo. Esto es así porque a pesar de que este autor tenía un gran prestigio, también hay que decirlo ganado sobre todo después de su muerte y no solo por consideraciones de tipo matemático, su influencia no fue suficiente, como por otra parte era de esperar, para eliminar una controversia que ya era clásica de la matemática.

La segunda crítica, que también enlaza con la primera, viene porque SCORGIE sostiene que PACIOLI aceptaba el número negativo y como prueba de ello se citan algunas operaciones que aparecen en la Summa en las que a veces se utilizan numerales negativos. Esta crítica no podemos aceptarla de ninguna manera y en nuestra opinión descalifica un tanto el trabajo de SCORGIE, porque una cosa son las operaciones aritméticas utilizando números tanto positivos como negativos, o incluso números negativos exclusivamente y otra la aceptación del número negativo como entidad matemática con significado y con sentido propio, aspecto que incluso la matemática de AL-KWARIZMI rechazaba.

Es sabido y esto también lo reconoce MATTESSICH, que la aceptación de las operaciones de cálculo aritmético utilizando numerales tanto positivos como negativos son plenamente aceptadas por la matemática desde mucho antes que PACIOLI, eso es obvio y no es tema de discusión. Es más, consideraciones más alambicadas con relación al número negativo que se discutieron hasta bien entrado el siglo XVIII como fue la regla de los siglos, eran aceptadas y conocidas al menos desde la aritmética de DIOFANTO de Alejandría (siglo III d. C.), sin embargo, el número negativo como entidad con significado propio en el mundo de la matemática no era aceptado.

MATTESSICH, efectivamente da la razón a SCORGIE en la tesis central de rechazar las propuestas de PETERS y EMERY, a pesar de ciertas inconsistencias que como estamos viendo existen

en su trabajo, aunque tampoco aporta ninguna idea ni solución al problema del nacimiento de la partida doble que soslaya. El resto del trabajo lo dedica a la aportación de la contabilidad a la matemática, aunque sin adelantar especialmente nada que no estuviera presente ya en la obra de algunos matemáticos como CAJORI, BOYER, o incluso los mismos PETERS y EMERY. No obstante, es justo señalar que las aportaciones de MATTESSICH al tema que nos ocupa sí son, no obstante, abundantes y novedosas en otros trabajos con relación a la génesis de la partida doble y las más primitivas y arcaicas manifestaciones del principio de dualidad como veremos más adelante.

3. DIOFANTO que ha pasado a la historia del álgebra por ser uno de sus padres, introdujo ingeniosas soluciones de tipo analítico en la resolución de los problemas de cálculo matemático que efectivamente quedaron grabadas incluso en la lápida de su propia tumba. Se alejaba así de una tradición iniciada en Euclides y su escuela de emplear en la resolución de los problemas matemáticos de manera profusa representaciones geométricas y gráficas. Así, al considerar la solución a la fórmula, $2x + 10 = 0$, DIOFANTO obtenía lo que los clásicos denominaban una solución falsa, ya que, ¿cómo puede ser que haya algo menor que nada?

En este sentido, hay que tener en cuenta que los números negativos son una invención del ser humano, para expresar diversas situaciones que bien se podrían expresar de otra manera¹. Por tanto, los números negativos no son realidades que existan en la naturaleza, sino abstracciones del hombre y la ciencia.

En efecto, en contabilidad la solución clásica al problema de los números negativos era la siguiente: si se hablaba de resultado de una operación, no se hablaba de una empresa que tenía un resultado de $-X$ o de $+X$, sino un resultado negativo (pérdidas) en el primer caso, o un resultado positivo (beneficios) en el segundo caso, pudiendo expresarse la cifra en ambos casos en números positivos. Por tanto, si el resultado negativo tenía un nombre y el resultado positivo también, era innecesario indicar el signo de la partida. De igual manera se operaba especialmente en el caso de las deudas.

La separación entre las cifras positivas y negativas la marca el número cero. El cero además de delimitar la frontera entre los números positivos y negativos ha desempeñado un papel básico en el sistema de numeración decimal. Sin embargo, muchas culturas lo desconocían. Así, los chinos en el libro, *Nueve capítulos sobre el arte de las matemáticas*, cuyo origen se remonta al periodo de la dinastía Zhou y que fue compilado por varias generaciones de escribas entre los siglos II y I a. C, al describir el ábaco, utilizaba bolas rojas para los números positivos y bolas negras para los números negativos, pero desconocían el cero².

¹ En este sentido KRONECKER (1823-1891) decía: «Dios creó los números enteros, el resto es obra del ser humano».

² Curiosamente podemos observar como los chinos de la dinastía Zhou utilizaban el color de los números de una manera justo la contraria de lo que ocurre actualmente. Hoy en día las cifras en negro marcan los saldos a favor y las rojas los saldos en contra. Los colores guardan un paralelismo indudable con el simbolismo clásico chino de asignar el rojo al masculino/positivo (yang) y el negro al femenino/negativo (ying).

De cualquier manera, algunos de los primeros escritos describiendo el cero los encontramos en la literatura matemática hindú de los primeros siglos de nuestra era³. Uno de los primeros documentos donde se expone de forma razonada el funcionamiento del cero y la numeración posicional es en el libro de BRAMAGUPTA, *Brahma-sphuta-Siddhanta* (628 d. C.). Sin embargo, en la cultura hindú se sabe que los números negativos se utilizaban especialmente referidos al caso de las deudas al menos un par de siglos antes de Jesucristo. Todos estos hallazgos se consiguieron en la ciencia hindú gracias a su despreocupación por el excesivo rigorismo y la fundamentación lógica, y la constatación de la utilidad que proporcionaba una mezcla justa de lo práctico con lo formal.

BRAMAGUPTA decía:

«Una deuda restada de la nada se convierte en un crédito. Un crédito restado de la nada se convierte en una deuda»⁴.

La interpretación que se puede hacer de este apócrifo pasaje desde una perspectiva puramente económica y financiera es como sigue: si yo pierdo una deuda gano un crédito (activo), si pierdo un crédito (activo) gano una deuda. Es lógico que si yo pierdo una deuda mi situación financiera neta mejora pues mis activos netos son mayores y del mismo modo si yo pierdo un activo (o un crédito) mi situación financiera neta empeora pues obviamente mis activos (créditos) son menores.

Hoy damos por sentado, sin ni siquiera plantearnos cuestiones, que han llevado siglos de controversia. En este sentido, en el cercano siglo XVIII, DESCARTES y PASCAL, suscitaban encendidas polémicas en relación con supuestas incoherencias tales como el hecho de que, $-3^2 > 2^2$, o de que, $-1/1 = 1$.

También EULER, uno de los padres de la matemática moderna, decía en *Elementos de álgebra* (1770):

«Nos queda aún por resolver el caso de la multiplicación de $-a$ por $-b$. Es evidente en principio que en cuanto a las letras, el producto será $a \times b$; pero es incierto qué signo debe ponerse delante de ese producto. Todo lo que sabemos es que será $+ o -$ ».

Las reglas de los signos en la suma y la resta dependen de la magnitud del número que lleva el signo $+ o -$. Pero en la multiplicación (o en la división) las reglas son diferentes, en esta se cumple que:

³ Los hindúes no parecen ser efectivamente los primeros que parecen utilizar el cero. Algunos pueblos de Mesopotamia e incluso de América central como los Olmecas ya usaban mucho antes una simbología similar al cero. Sin embargo, la cultura hindú hace un uso del cero que podríamos considerar de las más modernas y avanzadas para su época.

⁴ Algunos autores han traducido del sánscrito las palabras «crédito» por fortuna y «nada» por cero, en este sentido señalan que «A debt subtracted from zero is a fortune, a fortune subtracted from zero is a debt».

- a) Si uno de los dos números lleva un negativo el resultado es negativo.
- b) Negativo por negativo es positivo.

El hecho de que uno de los números lleve un negativo y el resultado sea negativo resulta lógico, pues si un número se multiplica por un negativo el número negativo se incrementa. Desde el punto de vista contable o financiero de nuevo podemos razonar diciendo que, si yo tengo 2 unidades de deudas y las incremento 3 veces, tengo 6 unidades de deudas: -2 (deudas) \times (3 veces) = -6 (deudas). El signo no depende de la posición, de acuerdo con la regla básica de la multiplicación de que el orden los factores no altera el producto.

El punto b) es más incierto, pero si seguimos a BRAMAGUPTA, la idea es que perder una (n unidades de) deuda es lo mismo que ganar un (n unidades de) crédito. En este caso perder 2 unidades de deuda 3 veces cada una es lo mismo que ganar un crédito de 6: -2 (deudas) \times -3 (cada vez) = $+6$ (crédito).

4. Los contables y los matemáticos suelen citar a Leonardo PISANO (Fibonacci) como uno de los primeros introductores del sistema de numeración indoárabe en Europa, tras la publicación de su *Liber Abaci* en 1202 a la par que otros autores como Alexander DE VILLEDIEU (1225), SACROBOSCO (1200-1256), etc. Sin querer restar importancia a los trabajos de Fibonacci, importante difusor de conceptos matemáticos y financieros en occidente, entendemos, no obstante, que se están ignorando injustamente importantes datos históricos como consecuencia de la introducción de la cultura árabe en Europa a través de la península ibérica, hecho ocurrido varios siglos antes y silenciado por el tradicional hermetismo, cuando no descrédito, con el que la ortodoxia religiosa consideraba las aportaciones científicas de los seguidores de una fe contraria a su credo.

La historia de la difusión del numeral indoárabe fuera del ámbito de la cultura hindú se suele situar a mediados del siglo VIII, cuando la dinastía Abasí trasladó a Bagdad la capital del Califato tras derrocar a los Omeyyas de Damasco (661-750). Para entonces los Omeyyas ya habían completado el imperio más grande conocido hasta la fecha que se extendía desde la región del Sind, hoy Pakistán, por el oriente, pasando por todo Oriente Medio y el norte de África hasta llegar a la península ibérica por occidente. La cultura llega entonces a su punto más álgido con AL RASHID (766-809 d. C.), quinto califa abasí y famoso poeta inspirador de las *1.001 noches*. Su hijo Al-Mamud continuador de la obra, funda en Bagdad la denominada «Casa de la sabiduría» donde trabajaron importantes científicos, el más conocido fue sin lugar a dudas, Abu Abdallah Muhammad ibn Musa al-Kwarizmi, conocido generalmente como AL-KWARIZMI (otros lo citan como AL-JUARIZMI) (780-850). Muchas de las obras hoy conocidas de las culturas clásicas, en especial la griega, que han llegado hasta nosotros, ha sido a través de las traducciones que se hicieron al árabe en esta época.

AL-KWARIZMI, al estilo de los científicos enciclopedistas de la época, escribió sobre temas diversos, sin embargo, es famoso principalmente por los libros que realizó sobre aritmética y álgebra, algunos hoy perdidos o conocidos a través de traducciones más o menos fieles y parcia-

les. Las obras de aritmética de AL-KWARITMI seguían la tradición de BRAMAGUPTA al explicar el sistema de numeración decimal hindú, y la forma de operar con él, aunque siguiendo la tradición griega no consideró el número negativo al que despreció. La traducción de sus obras al latín en especial su obra más influyente, conocida abreviadamente como *Al-jabar*, popularizó su nombre hasta el punto de ser considerado por encima de DIOFANTO, el padre del álgebra europea. Del nombre de al-jabar procede hoy la palabra álgebra y de sus escritos un buen número de palabras y expresiones como guarismo, algoritmo, etc.

La España musulmana no iba a dejar pasar en balde todos estos avances de la ciencia. El proceso de orientalización de la península ibérica se considera que comienza con la llegada de Abderamán I en el año 755, tras su huida de Damasco en un célebre episodio en el que el grueso de la dinastía Omeya fue prácticamente aniquilado por nueva dinastía usurpadora de los Abasíes. Anteriormente los árabes habían estado especialmente preocupados por dominar los territorios díscolos de la península ibérica bajo dominación visigoda. Abderamán I era nieto de Hisham Ibn Abd al-Malik, décimo califa omeya, y tras desembarcar en el puerto de Almuñécar se apoderó en poco tiempo, primero de Elvira (Granada) y posteriormente con base en alianzas y estrategias expulsó del trono de Córdoba a Yusuf. De esta manera consiguió establecer en el año 134 de la Hégira (756) un emirato independiente del de Bagdad.

No obstante, la máxima separación de Bagdad sucede con su nieto Abderramán III en el año 929 al instaurar en Córdoba un califato independiente. Durante el califato de Córdoba (926-1031) esta ciudad llega a alcanzar su máximo esplendor y constituye junto con Bagdad y Constantinopla uno de los centros culturales y comerciales más importantes del mundo conocido. Por razones dinásticas y de sangre, Córdoba rivalizó con Bagdad completando una importante biblioteca a la par de las que también existieron en Sevilla, Toledo, Zaragoza y Almería.

Otro factor importante fue la introducción del papel en la península ibérica varios siglos antes de que se introdujera en el resto de Europa. Se cuenta que los árabes aprendieron el proceso de fabricación del papel de los chinos quienes guardaban celosamente su secreto y a quienes derrotaron en la batalla de Talas (751) en su intento por controlar Asia central. El caso es que en Córdoba hubo papel, alcantarillado y alumbrado público desde mediados del siglo IX, cuando en Europa algunas de sus ciudades más significativas como París y Londres eran apenas villorrios inmundos. Se sabe que en el siglo XII se exportaba papel de Játiva a muchas ciudades de oriente y occidente. En este sentido ANTINORI (2004) sostiene que en Italia no se fabricó papel hasta el siglo XIII.

Aunque no se conoce con exactitud cuándo llegaron las obras de AL-KWARITMI a Al Ándalus, sí se sabe que eran conocidas en Córdoba desde el primer momento ya que Maslama de Madrid (Abu-I-Quasim Maslama Ben Al-Faradi Al-Mayrity), el científico más importante de la época en Al Ándalus en el siglo X, realizó trabajos sobre ellas. El manuscrito 936 de la biblioteca de El Escorial recuerda mucho el álgebra de AL-KWARITMI. El manuscrito es una copia del original que se escribió en Córdoba en la segunda mitad del siglo X. En 1919, el historiador J. A. SÁNCHEZ PÉREZ realizó una traducción de esta copia fechada en 1334.

En castellano el libro más antiguo conocido utilizando los numerales árabes es un libro de aritmética mercantil cifrado como el manuscrito 46 de la colegiata de San Isidoro de León del año 1393. En él se explican operaciones aritméticas esenciales: suma, resta, multiplicación, división, reparto proporcional, regla de tres y fracciones.

No obstante, el documento europeo más antiguo conocido hasta la fecha en el cual aparecen por primera vez los numerales hindúes en Europa es el *Codex Conciliorum Albeldensis seu Vigilianus*, también conocido como **Código Albeldense**. El código, escrito en latín en el siglo IX, trata sobre diversos temas, en especial de tipo histórico relacionados con las monarquías visigóticas del sur de Europa, los principales emires y califas de Córdoba y las dinastías asturianas, desde Pelayo su fundador hasta Alfonso III. La primera versión del Códice es del año 881, existiendo varias versiones hasta la que realizó posteriormente el monje Vigilia y sus socios colaboradores, Sarracino y García, en el hoy desaparecido monasterio riojano de San Martín de Albelda en el año 976. Esta última versión, regalo de un noble castellano a Felipe II, es una de las joyas de la Biblioteca Real de El Escorial y en él aparecen por primera vez en Europa los numerales hindúes del 1 al 9 a excepción del 0.

PARTE II. GÉNESIS Y EVOLUCIÓN DE LOS SISTEMAS CONTABLES

1. Una de las características definitorias de la contabilidad empresarial moderna es que esta se basa en una serie de principios o características entre los que ocupa un lugar destacado **el principio del devengo**. En este sentido un amplio sector de la literatura, sobre todo anglosajona, ha realizado una clasificación de la contabilidad considerada ya clásica distinguiendo entre contabilidad del devengo (*accrual accounting*) y contabilidad de caja (*cash accounting*) para enfatizar las características de una contabilidad empresarial moderna frente a otra contabilidad con más limitaciones que atiende exclusivamente a consideraciones monetarias. Dicha clasificación, que como veremos no es nueva, nos sirve de punto de partida para desarrollar nuestro análisis y se podría asimilar, trasladando el entorno económico, a la que realizaron en su momento los tratadistas en el Renacimiento, para distinguir entre una contabilidad por partida simple de una contabilidad por partida doble.

El mismo IASB en sus últimos documentos ha señalado como características básicas de la contabilidad los principios del devengo y gestión continuada (*going concern principle*) a despecho de otros principios clásicos como el principio de prudencia que en caso de conflicto con otros fue consagrado como prioritario durante décadas en Europa por medio de la IV Directiva.

Aunque no es requisito *sine qua non*, el principio del devengo está emparentado directamente con la consideración de la independencia de ejercicios, según el cual hay que registrar en cada ejercicio lo acaecido en este y no en otro. El proceso contable mediante el cual se cuantifican los ingresos o los gastos a imputar en cada ejercicio se denomina comúnmente en España en el argot económico y financiero «periodificación», aunque esta palabra no es reconocida por la Real Academia Española.

la de la lengua que sí reconoce, no obstante, «periodización» con el mismo significado, que nos parece más acertada, más escueta y que ha sido usada con el mismo sentido en España en el pasado⁵.

Por supuesto, la existencia de sectores que tienen prácticas contables específicas no dificulta la conceptualización del principio del devengo, que requiere la consideración de lo que MYERS (1959) denominaba «el acontecimiento crítico» en orden al registro de los ingresos a imputar en cada ejercicio. Tampoco lo dificulta el hecho de la existencia de operativas específicas en las que el principio del devengo pueda estar directamente emparentado con otros, como el principio de correlación de ingresos y gastos, en el caso de las subvenciones de capital. Todas estas operativas excepcionales responden a problemáticas a las que la contabilidad ha ido dando respuesta.

En PACIOLI y otros autores más o menos coetáneos, el principio del devengo lo podemos encontrar como mucho en el caso más elemental, es decir, cuando compramos o vendemos a crédito, por la sencilla razón que conceptos hoy generalmente aceptados como depreciación de inmovilizados, correlación de ingresos y gastos y otros por citar algunos PCGA que rigen el funcionamiento de la contabilidad actual sencillamente no existían en la época. Solamente «se aconsejaba» en la época la elaboración de balances periódicos para hacer un seguimiento más cercano a la vida del negocio, «frecuentes cuentas traen larga amistad», decía PACIOLI, ya que el ciclo económico se vinculaba frecuentemente a la vida del negocio emprendido.

Una contabilidad de caja cobra su máxima significación en entornos de contabilidades presupuestarias y de meras justificaciones de gastos donde además no existen compras y ventas a crédito, o estas son mínimas. La existencia de partidas pendientes de pago o de cobro en estos entornos se considera comúnmente un simple desfase de caja. Este tipo de situaciones se da frecuentemente en contabilidades de entes públicos descentralizados donde periódicamente se recibe una asignación y paralelamente se realizan una serie de gastos necesarios para el normal desenvolvimiento de la actividad que tiene encomendada. Estas instituciones generalmente no adquieren bienes a crédito, muchas veces incluso necesitan autorizaciones especiales para poder efectuar adquisiciones de bienes cuando alcanzan una cierta cuantía. Por supuesto tampoco se contabilizan operaciones como la depreciación de inmovilizados (amortizaciones) ni otras operaciones contables relacionadas con provisiones por cualquier tipo de pérdidas potenciales y aunque se realizan periódicamente inventarios, estos son simples inventarios de bienes mayoritariamente de activo.

La contabilidad del devengo, por supuesto, no pretende ignorar la importancia del efectivo. Los manuales de análisis contable y la misma realidad empresarial subrayan la importancia de tener efectivo disponible para atender pagos puntuales e imprescindibles para el funcionamiento de la empresa. Son frecuentes los casos de muchas empresas solventes desde el punto de vista patrimonial que han tenido que cerrar sus puertas al no poder atender sus necesidades más perentorias de tesorería. Así como tampoco ignora la realidad actual de que la inmensa mayoría de las operaciones se saldan por bancos. Los auditores saben que una manera de controlar el movi-

⁵ Véase el prólogo al libro de SMALEMBACH de Antonio RODRÍGUEZ SASTRE.

miento de la empresa de una manera certera en muchos casos es realizando un seguimiento detallado de los registros de los bancos. Dicho seguimiento difícilmente nos engañará sobre lo que ha ocurrido en la empresa durante un determinado periodo de tiempo. Sin embargo, en una contabilidad empresarial actual hablar de *accrual accounting* frente a *cash accountig* no es una alternativa pues no son métodos sustitutivos sino métodos que persiguen fines absolutamente diferentes.

2. El diccionario Kohler de contabilidad define la contabilidad por partida simple (*single-entry bookkeeping*) como un sistema en el cual solamente se llevan los libros de caja y las cuentas personales. No hay un registro detallado de gastos e ingresos y los resultados del periodo se calculan por diferencia entre la situación financiera neta calculada para dos periodos de tiempo correlativos. Dicha situación financiera neta se prepara al modo de la realización de inventarios, al estudiar los datos de los registros, o por simple inspección o recuento físico. El diccionario no desdeña en absoluto el sistema de partida simple e indica que «where the transactions are infrequent and receivables, payables and assets other than cash are few, single-entry record, carefully maintained, may be adequate».

Al margen de consideraciones teóricas, cualquiera que haya seguido el rastro de contabilidades hechas por pequeños empresarios que llevan los libros contables al mínimo de su expresión en un intento de ahorrar tiempo y complicaciones, sabe que frecuentemente el empresario lleva un registro paralelo de las operaciones, no ya de la caja cuyas cifras son marginales en la empresa moderna, pero sí de los bancos con los que trabaja, a la vez que realiza un control minucioso de las cuentas con clientes y proveedores.

No obstante, no existe una única forma de llevar las cuentas cuando utilizamos la partida simple, de la misma manera que tampoco existe una única forma de hacerlo en la contabilidad por partida doble, ya que existen diferentes versiones de los modelos en función del tipo de empresa y de las preferencias del contable o el empresario. No obstante, el hecho de que usualmente no se utilice la cuenta de pérdidas y ganancias en la partida simple o de que el balance de situación se formule al estilo de la realización de inventarios, no obsta para que no se pueda hacer de una manera más ortodoxa y con unos resultados parecidos a los que nos proporciona la contabilidad por partida doble.

Tampoco podría ignorar la contabilidad por partida simple el requisito mínimo que persigue el principio del devengo, cual es el de registrar las operaciones comerciales a crédito, pues en tal caso no estaríamos hablando de una contabilidad por partida simple y una contabilidad por partida doble, sino de una contabilidad que cumple con unos requisitos mínimos de racionalidad económica y financiera y otra que no los cumple.

3. Una de las notas que tradicionalmente han caracterizado a la contabilidad por partida simple es que no suele utilizar la cuenta de pérdidas y ganancias. Esto es así por varios motivos, en primer lugar, porque la partida simple la suelen realizar empresarios individuales que no suelen dar cuenta de sus operaciones a ningún otro socio o inversor, por tanto, la determinación periódica de resultados no ofrece relevancia en este sentido y, en segundo lugar, por la propia dinámica de la partida simple que no suele abrir cuentas de mayor para registrar transacciones relacionadas

con gastos e ingresos, de los que apenas queda rastro a no ser por los movimientos de los bancos y los registros extracontables de facturas relacionadas.

En los orígenes del método veneciano de cuentas, el libro diario era un registro sin más de las operaciones realizadas por el comerciante durante un determinado periodo de tiempo, sin que tuvieran lugar en el mismo operaciones de regularización de los resultados de la explotación, ni por supuesto otras consideradas hoy como básicas en el esquema de realización del libro diario moderno como es el cierre anual de cuentas. Tampoco se registraban operaciones de asientos compuestos, por tanto, si se producía, lo que era bastante frecuente, una transacción y quedaba pendiente de pago (cobro) una parte, primero se registraba la transacción a crédito en su totalidad, y en un asiento correlativo aparte se registraba el pago (cobro) por la cantidad correspondiente.

Sin embargo, sí recomendaba PACIOLI la utilización de la cuenta de pérdidas y ganancias como una cuenta de mayor donde se agrupaban y cancelaban las cuentas de resultados de los negocios del comerciante. En primer lugar, se consideraba el resultado de las operaciones de mercaderías, que al llevarlas por el método especulativo, su diferencia se saldaba contra la cuenta de pérdidas y ganancias. También se añadían otras cuentas relacionadas con los diversos gastos de la empresa que se circunscribían básicamente a dos, la cuenta «Gastos de mercaderías» y la cuenta «Gastos domésticos». La cuenta «Gastos de mercaderías» incluía todos los gastos ocasionados con las operaciones de compraventa, algunos de los cuales tenían lugar en momentos diferentes a las transacciones, y la cuenta de «Gastos domésticos» incluía los gastos de la casa del comerciante. Aunque a veces PACIOLI recalca que algunos comerciantes solían hacer una clasificación mayor de los gastos para llevar un mayor control sobre ellos. Pero repetimos, todos estos traspaos y regularizaciones de partidas se hacían en el libro mayor no en el libro diario, que quedaba pues estrictamente como un archivo cronológico de lo sucedido.

Una vez determinado el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias en el mayor su saldo se cancelaba en la cuenta de capital a efectos de formular lo que se denominaba el balance de comprobación de las cuentas del mayor. El balance de comprobación así formado contenía todas las cuentas de la empresa y se formulaba a los solos efectos de comprobar si las cuentas habían sido correctamente transcritas del libro diario al mayor. Aparentemente ese balance de comprobación está alejado de lo que sería un balance de situación clásico. En esta tesis HERNÁNDEZ (1994) plantea la duda de si las cuentas al estar formuladas según el modelo que nos proporciona PACIOLI nos pueden suministrar información relativa a la situación patrimonial de la empresa. Nosotros creemos en este sentido que efectivamente la información que nos proporciona el balance de comprobación final una vez canceladas las cuentas de gastos e ingresos en el mayor de pérdidas y ganancias es en realidad un balance patrimonial de la sociedad, aunque como hemos señalado ese no es a priori su objetivo.

4. Otros autores eran menos explícitos que PACIOLI en relación con las cuentas de resultados y se saltaban deliberadamente todos los pasos intermedios que proponía la Summa, liquidando las operaciones de gastos, y en general todas aquellas partidas que afectaban a pérdidas y ganancias, directamente contra una cuenta de patrimonio neto. Es el caso de SOLÓRZANO que liqui-

daba todas las operaciones de resultados (a excepción naturalmente de las cuentas directamente relacionadas con las mercaderías) utilizando al efecto la cuenta «**La hazienda que tengo**». Esta cuenta era una especie de cajón de sastre que incluía todas las cuentas que tenían que ver con una alteración de la riqueza del comerciante, por lo que, en realidad, representaba su patrimonio neto.

La cancelación de cuentas de gastos contra la cuenta de pérdidas y ganancias en el libro diario fue apareciendo progresivamente en manuales posteriores a PACIOLI, como sucede en el caso del neerlandés YMPYN (1543). SMALEMBACH (1951) atribuye primero la utilización de la cuenta de pérdidas y ganancias a Stevin en torno a 1600, sin embargo ya hemos visto como PACIOLI utilizaba un mayor que cumplía el mismo cometido.

Y es que la contabilidad en el Renacimiento tenía todavía una función principal que consistía en el registro y control de las operaciones por encima de otras consideraciones. Esta función va cambiando poco a poco y vemos como en la contabilidad de PACIOLI ya se manifiestan algunas preocupaciones por el resultado de las operaciones y algo menos por el aspecto patrimonial.

Hay que considerar que prácticamente hasta dos siglos después de PACIOLI las Ordenanzas de Comercio francesas de 1673 y, posteriormente, las Ordenanzas de Comercio de Bilbao de 1737 solo imponían para los comerciantes como obligatorias las cuentas anuales relativas al balance de situación de dos años consecutivos. Se pretendía evitar y paliar en lo posible la gran cantidad de quiebras fraudulentas que se estaban produciendo en la época. Dichas propuestas patrimonialistas se trasladarían posteriormente al Código de Comercio napoleónico de 1807 y de ahí sucesivamente a lo largo del siglo XIX a todos los códigos de comercio continentales.

Hasta tal punto es así que SMALEMBACH proponía centrarse en el cálculo de la renta del ejercicio después de la primera guerra mundial, en contra de las tesis más al uso de la época que como sabemos consideraban como la labor más importante de la contabilidad la determinación del patrimonio de la empresa. En orden al cálculo del resultado SMALEMBACH enfatiza la importancia de conceptos como el principio del devengo, la depreciación de inmovilizados y la utilización de partidas como las provisiones. Hemos de considerar que si bien el principio del devengo ha sido un PCGA desde tiempos remotos, su uso siempre ha estado secuestrado por sistemas contables más endebles y otros entornos que frecuentaban poco su uso, como es el caso de las contabilidades relacionadas con instituciones, generalmente públicas, cuya principal función son las meras justificaciones de gastos. También hemos de considerar que el principio del devengo tiene muchas lecturas que la problemática de sistemas contables más arcaicos no había desarrollado convenientemente.

Los otros dos conceptos que proponía SMALEMBACH eran más novedosos, ya que la depreciación de inmovilizados no es plenamente aceptada hasta las primeras décadas del XX, y por lo que respecta a las provisiones, básicamente referidas a pérdidas por deterioro de activos, estas habían sido introducidas en la regulación mercantil europea solo unas décadas antes en la Ley de Acciones alemana de 1884, ya que las provisiones por gastos futuros tenían una mayor tradición al venir contemplada la posibilidad de su dotación en algunos códigos de comercio europeos.

Para el lector actual que se acerca por primera vez a los escritos de SMALEMBACH no deja de producirle cierta extrañeza el hecho de que a pesar de que este autor centrara sus propuestas básicamente en aspectos relacionados con la averiguación del beneficio, utilizara para ello la cuenta que combatía, a la que consideraba un tanto desfasada en su cometido, y en este sentido llegó a denominar incluso a su manual con el título de *El balance dinámico*, ya que de la comparación de estos balances consecutivos es de donde se obtenía la renta del ejercicio.

5. El debate desde el mismo momento de la aparición de la partida doble tal y como estaba planteado por la escuela italiana renacentista estaba centrado en la sustitución de un sistema contable supuestamente basado en la partida simple por otro basado en la partida doble. El proceso de sustitución de un sistema por otro, dada la lentitud con que se transmitían los avances científicos duró no obstante varios siglos. Hoy en día, este debate sin embargo, no tiene la trascendencia que tuvo en su momento, porque la consideración técnica o procedimental de la contabilidad, en relación con el sistema contable a emplear ha quedado un tanto desfasada en el debate científico.

Es más, la denominada «teneduría de libros» (*bookkeeping*) es considerada por algunos no ya solo una disciplina menor de la contabilidad, sino que incluso es tratada por algún sector del mundo académico y profesional como una disciplina separada de la contabilidad misma. Abundando en esta línea, hay que señalar que concepciones más «modernas» con relación a la forma de hacer la contabilidad, como ocurrió en las décadas de los años 50 y 60 del siglo XX, con la «contabilidad matricial» o la «teoría de grafos» si bien supusieron en su momento una forma novedosa y diferente de hacer la contabilidad, actualmente están un tanto ajenas al debate científico.

Para DE ROOVER (1937):

«La contabilidad por partida doble debe su nombre al hecho de que cada asiento del Diario da lugar a la inscripción de dos partidas o asientos en el Libro Mayor, una de ellas al Debe y la otra al Haber. Pero, esta condición no es suficiente por sí misma: es necesario también que el importe asentado en el Debe sea igual que el asentado en el Haber y que todas las cantidades estén expresadas en la misma unidad monetaria que sirva de medida común. En consecuencia, cuando se sume el Debe y el Haber del Libro Mayor, los totales deberán ser necesariamente iguales, si las anotaciones han sido efectuadas con exactitud».

Para el diccionario Kohler la contabilidad por partida doble (*double-entry bookkeeping*) es un método seguido para registrar las transacciones, en el cual cada transacción u operación se registra siempre en dos o más cuentas. Debido a que el importe de cada una de las transacciones se expresa en dos cuentas (una vez como débito y otra como crédito) se deduce que la suma de todos los saldos de las cuentas deberá ser cero; o sea, que el total de los saldos deudores es igual al total de los saldos acreedores.

De las definiciones anteriores hemos de considerar que el único apartado que parece diferenciar la contabilidad por partida simple de la contabilidad por partida doble es de tipo formal,

al introducirse supuestamente el libro diario en la llevanza de la contabilidad, ya que tanto en la partida simple como en la partida doble las sumas del debe y del haber pueden o deben ser equivalentes. La partida doble exige este requisito, la partida simple lo puede cumplir o no.

Una crítica usual que se le hacía a la partida doble en sus primeras épocas era que al usar el libro diario, se utilizaba un sistema de registro que duplicaba el trabajo, con el riesgo añadido de una mayor posibilidad de equivocarse. Así en el siglo XVIII, el barón DE BIELFELD en un libro que tuvo una amplia difusión en Europa, se manifestaba contrario a la utilización de la partida doble en las cuentas públicas de la siguiente manera:

«En un vasto estado se acumulan las cuentas hasta un grado sumamente excesivo, y hacen inútiles los eficaces esfuerzos de los más infatigables calculadores, si no se busca un método sencillo y breve de formularlas. Esta consideración me impide aprobar el uso que se ha introducido en la mayor parte de los países de llevar las cuentas públicas en partidas duplicadas al modo de los negociantes; pues aunque esta invención que se debe a los italianos, sea excelente para el comercio de los particulares, no creo pueda adoptarse por lo que mira a la Real Hacienda, porque duplica el trabajo del que lleva la cuenta y razón y hay pocos que estén hechos a semejante estilo, y porque en el pase de las cantidades de un libro a otro, pueden experimentarse muchas equivocaciones y errores de cálculo. Mejor es en mi dictamen, apelar al simple método del cargo y data del que está enterado cualquiera que sabe contar y del que dependen las operaciones más sencillas de la aritmética».

El nombre mismo de partida doble, término con el que se ha conocido al método descrito por PACIOLI, es un nombre posterior. Se suele situar su origen en la literatura económica francesa del siglo XVIII. DE LA PORTE, un tratadista francés de la época, cuyos libros tuvieron una amplia repercusión en toda Europa, se negaba no obstante a utilizar el nombre de partida doble que usaban muchos de sus paisanos, prefiriendo utilizar el nombre de método perfecto para referirse a la partida doble y método imperfecto para referirse a la partida simple. El mismo DE LA PORTE señalaba como en los países del norte de Europa, Alemania, Países Bajos, etc., se le denominaba comúnmente al método de partida doble, «método veneciano».

SOLÓRZANO y sus coetáneos, equiparaban la partida simple a la «contabilidad de caja» y la contabilidad por partida doble a la «contabilidad de caja con su manual». El énfasis puesto en la denominación de la «caja» era porque para muchas pequeñas empresas privadas la contabilidad de la tesorería absorbía gran parte del tiempo dedicado a controlar las cuentas, pero no porque fuera realmente una contabilidad de caja. Y se le daba ese nombre siguiendo una tradición castellana que denominaba al libro diario con el nombre de manual, y al libro mayor, libro de caja.

Elocuente también en relación con la mezcla de términos y conceptos con que aparecen los primeros tratados en España nos la proporciona el mismo TORREGROSA, censor del tratado de SOLÓRZANO, cuando presenta el libro de este, e indica que el método que explica SOLÓRZANO en su manual no es diferente al método de «cuenta y razón» que previamente se había usado en Castilla

y que particularmente aparecía recogido en las Pragmáticas de Cigales de 1549 y en las de Madrid de 1522, que se dictaron al objeto de evitar la «saca» de moneda y metales preciosos de España. Posteriormente en 1793 DE JÓCANO también usa la expresión «cuenta y razón» para explicar su método. Sin embargo, cuando las Pragmáticas se refundieron en la «Novísima Recopilación» de 1805, se utiliza la expresión «método de debe y ha de haber» para referirse a la partida doble.

Remontándonos más al pasado, a la partida simple se la había denominado también en Castilla «método de cargo y data» o incluso también algunos «método del pliego horadado», aunque propiamente no se puede considerar que este último fuera ningún método contable sino un sistema formal de presentación de las cuentas encuadradas, ya que estas se llevaban en unos pliegos que una vez completados eran posteriormente horadados y cosidos con aguja y cordel.

6. Se suele decir que el método de la partida doble es un método en el que cada operación origina dos movimientos en las cuentas. Es decir, existe una cuenta que se carga (debita) y otra cuenta que se abona (acredita). Y se suele decir también que la partida simple solo origina el movimiento de una cuenta.

Sin embargo, no podemos estar más en desacuerdo con esta afirmación porque toda operación de intercambio por definición origina dos movimientos con independencia del método que se utilice para su registro. Incluso si el intercambio es unidireccional, caso de la donación, situación en la que no hay sacrificio para la obtención de un bien, y cuyo paradigma entra en conflicto directo con la contabilidad del siglo XX, que consagra como el elemento básico el coste histórico, también produce dos movimientos. Uno al registrar el producto recibido (o en su caso cedido) sin coste por su valor de mercado y otro movimiento como consecuencia del resultado obrado en el patrimonio neto al variar la riqueza de la empresa.

Sebastián DE JÓCANO Y MADARIA en su manual de 1793, a pesar de ser un conspicuo defensor de la partida doble para la contabilidad pública, al discurrir sobre los sistemas contables empleados en Castilla, encuentra que la diferencia entre partidas sencillas y las partidas dobles no es muy grande y la diferencia si existe, sabia apreciación, es más en la forma que en el fondo. DE JÓCANO argumenta que la distinción clásica de partidas sencillas en el sentido de que una operación mercantil solo ocasiona el asentamiento de una partida y de que la partida doble ocasiona el asentamiento de dos partidas es engañoso. Por una razón elemental, porque en el comercio, y no es consecuencia del sistema contable utilizado, siempre intervienen dos partidas. Por consiguiente, la diferencia entre partidas simples y partidas dobles es más formal que real. Lo que no acaba de entenderse totalmente en el discurso de DE JÓCANO es por qué si este autor considera que la diferencia entre ambos sistemas es más formal que real, por qué adopta una actitud absolutamente radical como defensor de la partida doble en un entorno (el de la contabilidad pública) que para la época no se consideraba tan importante.

7. Estamos de acuerdo en la consideración que la contabilidad por partida doble sorteaba el esquivo problema de los números negativos. No obstante, aparte de las dificultades matemáticas que suponían los números negativos existía también una dificultad de tipo cultural, ya que los

números negativos venían formando parte de un corpus más amplio que constituía una liturgia ajena al pensamiento generalmente aceptado por el cristianismo. El sistema decimal y sus símbolos estaban siendo utilizados por una fe contraria y en dura pugna con la cristiana, de ahí las reticencias por parte de los Estados Pontificios y sus áreas de influencia en Europa para aceptar dicho sistema. En la Edad Media todo se interpretaba en clave religiosa y moral. Los profetas de Asia menor habían invadido la filosofía occidental europea condenando al olvido durante siglos a los racionalistas griegos. Aristóteles, Platón y otros sabios de la antigüedad fueron así condenados al ostracismo durante siglos⁶.

También es cierto que la partida doble era una técnica de ingeniería de indudable envergadura para sortear los desafíos que imponían las luchas religiosas y las deficiencias de la ciencia. Pero hoy la partida doble no desempeña un papel tan trascendental en los sistemas contables modernos. Esto es así, en primer lugar, porque el libro diario se queda en el seno de la empresa y difícilmente sale de ella. Es más, muchas veces y me consta, las empresas que asesoran y las cuales llevan un seguimiento de las cuentas de las empresas no pasan muchas veces de legalizar los libros de contabilidad en los registros oficiales quedándose estos años y años en las estanterías de sus sótanos sin realizar un solo apunte. El asesor ha aprendido, y este ahorro se traslada de alguna manera al cliente, que es más rentable actualizar una contabilidad con motivo de algún requerimiento legal llegado el caso, que llevar 300 contabilidades, por citar un número cualquiera, convenientemente y con toda su requisitoria al día.

No obstante, el libro diario tiene una utilidad indudable para formular las cuentas anuales, cuando se siguen programas informáticos de contabilidad, porque estos se formulan automáticamente a partir de las cuentas llevadas mediante dicho libro. Pero esta utilidad viene impuesta por la especial forma de confeccionar las cuentas anuales. Me explico, si no se utilizara el libro diario como una herramienta de partida para registrar la información económica y financiera también se podrían formular las cuentas anuales utilizando otros registros. También es frecuente que cuando el asesor requiere al empresario para que le presente anualmente sus cuentas a efectos de cumplimentar sus obligaciones fiscales y legales, el asesor no le pedirá un estado detallado de las operaciones realizadas durante el ejercicio a través del libro diario, sino que frecuentemente le pedirá algo más elemental, como es un balance de comprobación de la empresa, es decir, una cuenta resumen de los libros mayores a efectos de liquidar el impuesto y posteriormente realizar las cuentas anuales.

La presentación de las cuentas anuales en forma de cuenta partida en dos, tiene mucho que ver con una forma de sentir y expresarse la contabilidad e incluso con una inercia de las formas, más que con una concepción científica y rigurosa del concepto de cuenta. Desde un punto de vista abstracto o matemático, una cuenta puede ser definida como un conjunto de variables dispuestas aritméticamente con el objeto de obtener un resultado.

⁶ Umberto ECCO en su libro *El nombre de la rosa* nos ilustra de manera novelada como los libros de Aristóteles eran condenados al ostracismo en una época de oscurantismo y fe ciega como fue la Edad Media.

Actualmente el contable puede presentar las cuentas anuales, tanto el balance como la cuenta de pérdidas y ganancias en la forma clásica (dos cuentas) o en forma de lista (una cuenta). La tendencia moderna es presentarlas en forma de lista siguiendo la línea que nos ofrece el modelo matemático. En los últimos años, se ha tendido a que la cuenta de pérdidas y ganancias se presente en forma de lista, es la propuesta tanto del IASB como de otras instituciones importantes a nivel internacional como la SEC. Sin embargo, en algunos países, bien es cierto que en pocos, también se presenta en forma de lista incluso el balance de situación (léase UK).

Uno y otro modelo de presentación de las cuentas anuales enfatizan una serie de características en función del objetivo perseguido, sin que en general pueda decirse que resulta mejor uno que otro. Hay que tener en cuenta que cuando presentamos las cuentas en forma de lista única, se está enfatizando el hecho de que la cuenta tiene un objeto y se realiza con un fin, cual es el de obtener un resultado final, producto de un cálculo. De esta manera se obtiene una visión rápida y resumida tanto de la situación de la renta como en su caso del patrimonio de la empresa. No obstante, si lo que prima es el estudio detallado de los capítulos que han generado el resultado o, en su caso, el patrimonio, puede ser aconsejable la presentación de la cuenta partida en dos. Sobre todo en el caso de la cuenta de resultados, ya que la cuenta se compone de diversas operaciones simultáneas de gastos e ingresos que se dificultará si estos aparecen entrelazados. Por tanto, la cuenta partida nos va a permitir en determinados casos poder hacer un seguimiento más detallado de los diferentes capítulos de gastos e ingresos para poder estudiarlos de forma ininterrumpida y con mayor detalle.

Con relación a la utilización del libro diario, hemos de considerar que si echamos un vistazo a los manuales y libros de texto, que se utilizan en la didáctica de la contabilidad, sobre todo de los países latinos, nos encontraremos con que estos están plagados de asientos contables al modo de lo que se hace en el libro diario. Es el método preferentemente usado en el mundo académico para exponer los problemas contables. No ocurre lo mismo en los países anglosajones, donde el concepto de cuenta en su doble vertiente de cuenta matemática en cascada o incluso mediante la utilización de mayores en forma de «T» siempre ha tenido una mayor importancia. El mismo YAMEY nos ha indicado que todo el desarrollo marítimo del imperio inglés de la época en los siglos XVIII y XIX se hizo prácticamente olvidándose el sistema de partida doble. Si echamos un vistazo a los ejemplos de utilización de normas contables emitidos por IASB o FASB, que suelen aparecer como anexos a los pronunciamientos contables, nos encontramos con que estos ejemplos no están redactados al modo de asientos sino al modo de cuentas.

La utilización asimismo de asientos en trabajos monográficos dirigidos básicamente a iniciados se hace obviando los tradicionales asientos del libro diario que aparecen en los libros de texto. Cualquier trabajo que alcance un cierto nivel académico o profesional no solo los obvia sino que los desprecia e incluso los considera discurso de bajo nivel. En mi opinión esto se debe básicamente a una consideración ontológica en ciencia en general que supone que los ejemplos no suelen ser motivo de una buena práctica científica, ni incluso regulatoria, ya que en el fondo no hacen sino ejemplificar y, por tanto, redundar en lo que en el discurso teórico se sostiene, además de limitar al mismo tiempo su campo de aplicación a unos supuestos concretos. Sin embargo, también es cierto que el contable está habituado a razonar mediante asientos o, en su caso,

mediante cuentas, por tanto, el asiento en sí o en su caso la cuenta, y con mayor motivo si no va acompañada de cifras, no es un mero ejemplo, sino que es una liturgia que forma parte del discurso y la argumentación propia del contable. Cuando se estudian autores clásicos cuyo argot no estaba muy estandarizado en la época y respecto del cual los equívocos y las interpretaciones son bastantes usuales, los autores a menudo han criticado que su literatura no haya tenido ejemplos en los que sustentarse. Ha sucedido con las críticas a PACIOLI y a otros autores clásicos por tratadistas modernos como YAMEY, HERNÁNDEZ, etc.

En definitiva, el hecho de que SOLÓRZANO y otros consideren que el libro diario es el libro contable imprescindible a partir del cual se podrían elaborar todos los demás en caso de que estos se perdieran, no es sino una consecuencia del método empleado. En este sentido si se atribuye la máxima importancia a dicho libro y la mayoría de las anotaciones las efectúa en este libro en detrimento de los demás, resulta obvio que el libro fundamental será este y no otro.

8. El advenimiento de la sociedad industrial durante el siglo XX supuso el nacimiento de una nueva era caracterizada por un auge hasta entonces desconocido de **la contabilidad de costes y presupuestaria**. El enfoque que hasta entonces había prevalecido en Europa basado en una concepción eminentemente jurídica de la contabilidad y fundamentada en las escuelas italianas del siglo XIX capitaneadas por Fabio TESTA, CERBONI y otros, es desplazado por este otro y nace de esta manera una nueva forma de hacer la contabilidad utilizando para ello buena parte de los postulados que hasta entonces habían seguido los economistas de la escuela neoclásica. Así, el modelo de costes estándares se basa en la función de producción, el método de los costes directos (*direct costing*) en la teoría de los costes fijos y variables, el punto muerto en las funciones de producción homotética y la valoración de empresa toma como referente la teoría de la inversión. Muchos de estos teóricos entre los que habría que destacar al alemán SCHNEIDER comienzan a llamar a esta forma de hacer la contabilidad «contabilidad industrial».

Pronto aparecieron los primeros intentos de sintetizar los postulados de la contabilidad industrial en el libro diario utilizando los asientos de la partida doble. Y de nuevo el modelo de la partida doble muestra su potencial para absorber todo lo nuevo. Surgen primeramente los monistas. Los monistas integran en el modelo general de la partida doble su principal preocupación que era la de determinar y representar el itinerario de formación del coste industrial de los productos y sus principales márgenes. Para ello se agrupan en los diferentes tipos de costes todos los gastos de la empresa asignándolos según determinados criterios de imputación.

Posteriormente surgió la necesidad de diferenciar las parcelas interna y externa de la empresa. De esta manera surgen los dualistas que formulan un modelo de contabilidad por partida doble separando la contabilidad general de la contabilidad interna. Dentro de esta tendencia, aparecen diferentes escuelas, entre ellas los dualistas moderados que utilizan un modelo con cuentas reflejas. En los años 40 y 50 del siglo XX el debate entre los diferentes modelos es abierto. En esta tesitura aparece el plan contable francés utilizando un sistema dualista con cuentas reflejas. Posteriormente aparece el plan contable español de 1973 que en años sucesivos añadirá un nuevo grupo en su plan de cuentas, el grupo número 9 siguiendo la línea marcada por el modelo francés. Pero, para

cuando aparece el grupo número 9 en España el modelo de costes ya está en franca decadencia por lo que no consigue implantarse definitivamente en el país. Poco a poco se va produciendo un lento proceso de deserción entre las filas de los principales adalides que en su momento lo fomentaron.

Hasta tal punto había llegado la implantación de la contabilidad interna en España que las cátedras de contabilidad de las universidades se configuraban siguiendo dos modelos, la que seguía la línea de la contabilidad financiera y la que seguía la línea de la contabilidad de costes. En los años 90 esa diferenciación desapareció pasando a denominarse todas las cátedras previas existentes con el sugestivo título de cátedras de Economía Financiera y Contabilidad. En el Plan contable de 1990 no quedó ni rastro de la contabilidad de costes, parecía como si el mar se la hubiese tragado.

JOHNSON y KAPLAN en un conocido libro traducido al español con el título de *Auge y caída de la contabilidad de gestión* explican muy bien el desarrollo de todo ese proceso. En síntesis el libro, tras analizar todo el proceso de nacimiento y desarrollo de la contabilidad de gestión, nos viene a mostrar como la corporación financiera moderna se había ido alejando progresivamente de los postulados de la contabilidad de gestión. Las corporaciones industriales ya no producían un solo producto, sino una infinidad de ellos, y en muchos casos ni lo producían, solo se encargaban de su distribución y venta. Además muchos de los productos que ofrecían no tenían carácter industrial sino que eran servicios. Ese cambio de modelo, de una sociedad de carácter eminentemente industrial a una sociedad de servicios, unido a la diversidad de actividades que desarrollaban las corporaciones financieras modernas, hacía que el modelo contable de costes que proponía la contabilidad industrial quedara en entredicho y fuera abandonado en muchos de sus postulados.

Por supuesto el abandono de muchos de los modelos desarrollados por la contabilidad industrial no significó que se abandonara todo lo aprendido durante décadas, no todo cayó en saco roto. Muchos de los desarrollos de la contabilidad industrial se siguen aplicando con carácter interno a efectos de gestionar la empresa de una manera más eficaz. En algunos países que utilizan cuentas de resultados clasificadas por función, el reparto de cargas y gastos en las tesis que propicia la contabilidad de gestión tiene una mayor aplicación. Sin embargo en los países en los que se presentan las cuentas de resultados agrupadas por naturaleza del gasto, como mucho ha pervivido una especie de monismo moderado que aplican algunas pequeñas empresas de manera marginal. Sin embargo, de lo que no cabe ninguna duda es de que toda esa parafernalia de cuentas reflejas y contabilidades internas paralelas a la contabilidad financiera llevadas con las tesis de la partida doble, tal y como nos proponían el Plan General de Contabilidad francés o el grupo número 9 del Plan contable español, parecen haber caído desde hace varias décadas en el más profundo olvido.

9. Una de las asunciones básicas de la contabilidad empresarial actual es que esta tiene lugar en **entornos de empresariales competitivos** (GRAHAN y BELL, 1961). La competencia es la que sustenta el modelo de costes históricos en la medida que los bienes se adquieren por intercambio con otros y, por tanto, su consecución supone un sacrificio. Sin embargo, algunos autores han cuestionado esta consideración, ya que para ellos la contabilidad empresarial se puede aplicar tanto

en economías donde impera la libertad de mercado como en economías dirigidas o autoritarias (SMALEMBACH, 1951). No se trata de realizar aquí un estudio pormenorizado de la posible influencia de la contabilidad en el desarrollo del sistema capitalista, hecho este refutado con acierto por YAMEY, sino que se trata de profundizar en la aplicación de los diversos sistemas contables aquí debatidos, básicamente partida simple versus partida doble, en entornos económicos diferentes.

Si seguimos las tesis de los primeros, en entornos empresariales competitivos se impone una contabilidad del devengo frente a una contabilidad de caja, por una consideración elemental, porque la valoración y el juicio, factores decisivos en la contabilidad actual, para que puedan actuar sin fricciones necesitan del libre juego de la oferta y la demanda de los factores de producción. En entornos no competitivos, fuertemente intervenidos o economías bajo el sello del autoritarismo político, basta muchas veces una simple contabilidad de caja donde se anoten las asignaciones presupuestarias y el empleo que se hace de ellas.

El problema de la sociedad actual es que las cosas no son del todo de un solo color, es decir, ni las economías de mercado son tan de mercado como se suponen, ni las economías autoritarias o intervenidas están tan controladas como se las quiere presentar. Muchas economías de mercado presentan muchos productos intervenidos y sectores enteros subvencionados, y por su parte en las economías intervenidas se plantea el problema de la competencia internacional de muchos de sus productos a cuyos precios no son ajenas. Además, un ente público puede desarrollar su labor en entornos competitivos pero sin competir en el mercado, ni para ganar cuota de mercado, ni para sobrevivir, ya que su supervivencia dependerá muchas veces de las asignaciones presupuestarias.

Las economías de mercado presentan también problemas intrínsecos que han sacudido la médula de la filosofía contable actual produciendo soluciones erráticas y variopintas en la práctica, como es el caso de lo que se ha denominado como compraventas exitosas (*bargain purchases*). Las compraventas exitosas muchas veces encubren donaciones parciales. Sustraerse a ellas es sumamente complicado cuando hablamos de productos que no tienen un mercado eficiente por la sencilla razón de que no existen precios de referencia. La problemática por otra parte no es nueva y fue estudiada desde una perspectiva puramente económica y de justicia social por los escolásticos españoles de los siglos XVI y XVII al estudiar la teoría del precio justo.

De cualquier manera, una economía fuertemente intervenida no es ajena a las consideraciones técnicas que plantea cualquier contabilidad como es el caso de las amortizaciones, intereses corridos, provisiones, etc., con lo cual muchos de los postulados de la contabilidad empresarial tienen indudable aplicación en estos entornos.

La contabilidad empresarial no parece estar pues aparentemente al servicio de ningún sistema político, ni de ninguna ideología como han pretendido señalar algunos, pues puede existir y de hecho existe en cualquier organización de la vida social. Lo que es indudable es que una contabilidad empresarial va a tender a aplicarse con una mayor amplitud y sus postulados cobrar una mayor extensión y rigor en entornos de economía de mercado abiertos, y una contabilidad de caja o meramente presupuestaria va a tender a aplicarse en entornos intervenidos o en económicas o

sectores dirigidos, aun cuando como hemos visto que existen importantes excepciones y distorsiones a los modelos generales.

10. En relación con la asunción del paradigma contable habría que destacar en mi opinión un motivo que tiene que ver con la propia forma de sentir y expresarse la contabilidad de acuerdo a unas mínimas reglas de racionalidad económica y financiera, hecho no siempre discutido por la doctrina pero que cobra una relevancia fundamental. Para enfocar el problema debidamente vamos a distinguir dos momentos diferentes de tiempo, el momento de la elaboración de la información y el momento posterior de su presentación.

En la primera fase, es decir, en el momento de la elaboración de la información económica y financiera juega un papel decisivo la consideración temporal por encima de otros aspectos, como el tipo y la clasificación de las partidas que utilizamos. En este sentido si nosotros siguiéramos el sistema contable que nos impone el concepto clásico de cuenta matemática en el que anotáramos de una parte y con signo positivo, ingresos y aportaciones de los agentes económicos (empresario y acreedores), y de otra con signo negativo, gastos y adquisiciones, el conjunto, si hemos de ir registrando correlativamente las transacciones, sería un conjunto de adiciones, sustracciones y saldos tremendo que nos conduciría inevitablemente al caos.

Este factor engarza de algún modo con el primer problema que hemos considerado, es decir, el que tiene en cuenta las dificultades matemáticas que imponía un sistema de numeración como el romano. Parece, por tanto, más lógico elaborar las cuentas de forma separada en una hoja para el debe y en otra hoja para el haber. En esta forma de operar el resultado final se podrá obtener en cualquier momento mediante el enfrentamiento de dos únicas cantidades.

Otra cosa diferente como hemos señalado es el hecho de presentar las cuentas finales, pues estas no atienden a un criterio temporal sino a un criterio de ordenación por grupos y tipos de cuentas en orden a determinar el resultado final de las operaciones de un determinado periodo de tiempo. En este caso la presentación de las cuentas finales no presenta ningún problema si se hace en forma de cuenta única.

La suposición anterior ahonda en nuestra tesis de que la partida doble en realidad solamente supone un avance formal en la contabilidad, pues la elaboración y presentación de las cuentas en forma doble o partida es anterior al mencionado método veneciano, ya que es la forma natural y lógica de expresarse de la contabilidad.

11. En el manual de HENDRIKSEN y VAN BREDA (1992) se nos indica que toda la parafernalia que existe con relación al uso de la partida doble, y todo ese fárrago de términos como debe, haber, activo, pasivo, cargar, abonar, etc., se debe a la no aceptación de los numerales negativos en la matemática de la época. Estos profesores no citan a ningún autor ni corriente de opinión que pueda soportar la afirmación anterior, ya que la polémica parece haber acabado por formar parte del acervo cultural de un amplio sector del mundo académico y profesional y cuando esto sucede es difícil de atribuir la paternidad de tales ideas. La tesis, por otra parte, resulta sugesti-

va porque se explica desde el atasco de la ciencia durante siglos en un interesante problema de la matemática, sin embargo, nosotros, como ya hemos manifestado, disintimos básicamente de esta tesis, que solo admitimos como un coadyuvante más en el desarrollo y en el mantenimiento de las formas clásicas del paradigma contable.

Incluso en épocas arcaicas que se remontan a los primeros balbuceos de la contabilidad, el paradigma contable acabó aceptando una representación del modelo de negocio que le imponía el mundo real. Esta representación del modelo de negocio que le imponía el mundo real dio como fruto la cuenta partida en dos, que es la base del modelo matemático en que se basa el paradigma contable.

La cuenta partida en dos se impone, pues, por dos motivos básicamente. En primer lugar, porque todo intercambio produce dos movimientos, a cambio de una cosa que se recibe se entrega otra y viceversa, y en segundo lugar, porque la operativa matemática, no necesariamente el número negativo, impone de forma natural este modelo, aspecto al que ya nos hemos referido en el epígrafe anterior. La cuenta partida en dos se aleja del concepto de cuenta clásica que impone una única cuenta a efectos de determinación del resultado, ya que se elabora sin considerar el número negativo. El número negativo había lastrado, desde DIOFANTO al menos, la consideración del número entero como circunscrito exclusivamente al número positivo, debido a la identificación de número con magnitud, ¡obstáculo que duraría siglos!

El concepto de transacción produce un movimiento bidireccional. Pero incluso en las transacciones económicas unidireccionales, diferentes de las aportaciones y retirada de fondos de los socios, léase la donación o asimilados, la recepción/entrega de un bien supone el movimiento paralelo de otra cuenta que afecta al patrimonio neto de la empresa. El registro de las transacciones económicas unilaterales siempre supuso un trastorno para el contable. Incluso en tiempos más recientes el modelo del coste histórico al no suponer aparentemente sacrificio alguno para el receptor de la cosa donada, posibilitaba su no registro (PATON y LITTLETON, 1940).

Por tanto, el concepto de transacción, ya sea el modelo clásico bidireccional o unidireccional requiere que las cuentas sean consideradas doblemente. En este sentido, por tanto, entendemos que la contabilidad por partida doble no es ningún artificio para representar la realidad, sino que es la realidad misma la que impone su modelo.

En relación con el segundo argumento de por qué las cuentas han de elaborarse partidas, ya nos hemos pronunciado anteriormente y se basa en que esta representación de la realidad requiere que las cuentas sean registradas correlativamente en orden a la fecha de realización de la transacción, porque de otra manera la proliferación de sumas y restas indiscriminadas haría sumamente dificultoso el tratamiento de la información. Por tanto, la cuenta partida se impone para evitar ese caos de números. En realidad, si prestamos la suficiente atención, el libro diario y el libro mayor son la misma cuenta con funciones diferentes. El libro diario es el libro mayor de la empresa ordenado cronológicamente y, asimismo, el libro mayor de todas las partidas que intervienen en el sistema contable y que resume el periodo durante el cual el libro diario ha estado recibiendo saldos es otra cuenta de cargo y data, el balance de situación.

En esta línea, todos los intentos de los contables y los historiadores por hacernos creer que el modelo contable nació a partir de la aparición de la partida doble en el Renacimiento, y que todo lo anterior carece de significado contable, se nos antoja absolutamente baladí. Habría que retrotraerse a los orígenes de la ciencia de Administración, a culturas como hindú o incluso la caldea para comprender que las cuentas que nos proporciona el Renacimiento italiano solo suponen un avance, más en la forma que en el fondo en el paradigma contable clásico.

12. En sus orígenes la contabilidad utilizó los primeros sistemas contables, básicamente relacionados con las administraciones de las ciudades y los estados, para el control de las explotaciones con un objetivo claro de evitar fraudes y malversaciones tanto por parte de sus administrados como de sus administradores. Si recurrimos a los documentos más antiguos conocidos en la ciencia de la administración como puede ser el Arthashastra de KAUTILYA (siglo IV a. C.) se puede comprobar como los sistemas contables redundan en este concepto.

La contabilidad, pues, tenía básicamente una función de control sobre las explotaciones y los agentes que en ellas intervenían porque el resultado de las explotaciones era una variable exógena que dependía de condicionantes externos como la climatología, las catástrofes naturales, las guerras y otros factores sobre los que el ser humano poco podía influir. La consideración patrimonial, que es la otra gran vertiente sobre la que la contabilidad ha dejado sentir su peso, tampoco tenía gran incidencia, pues la tierra y todos los medios de producción incluida la fuerza de trabajo misma a menudo eran propiedad del soberano, por tanto, la valoración patrimonial de los elementos de la producción era absolutamente innecesaria.

Este sistema va evolucionando poco a poco y ya en la Edad Media con el desarrollo del comercio surge la necesidad de llevar un registro detallado de los negocios de los particulares para poder controlarlos y evaluarlos oportunamente. Sin embargo, en sus comienzos, estos negocios no englobaban la totalidad de las actividades que desarrollaba el comerciante sino solo negocios concretos. Tampoco se consideraban usualmente los elementos patrimoniales de los activos involucrados en los negocios, con la única excepción de la tesorería, pues lo que se pretendía era estudiar y controlar el desempeño de una serie de operaciones determinadas.

La necesidad de registrar al comienzo de la actividad empresarial una transferencia unilateral de riqueza que se produce del empresario al negocio propicia la utilización de una cuenta de neto que PACIOLI denomina «capital» y otros como SOLÓRZANO la llaman «La hacienda que tengo». Las cuentas de neto, y este es un hecho generalmente reconocido por la doctrina, marcan la primera modificación importante en los sistemas de registro contable del Renacimiento y con ella nace la contabilidad vista como un sistema para registrar operaciones de tipo patrimonial, y aunque esta función de tipo patrimonial es considerada en un principio con un carácter más bien marginal poco a poco va imponiéndose.

Pero el cambio realmente importante que van a experimentar las cuentas de las sociedades va a venir con el nacimiento de las sociedades mercantiles y la necesidad subsiguiente de adaptarse a esta nueva realidad empresarial. Estas nuevas sociedades nacen con la apertura del comer-

cio internacional a nuevos escenarios interoceánicos al comienzo de la Edad Moderna. La ruta de las especias con Asia y el comercio de metales con América van a necesitar de empresas fuertes y bien capitalizadas que puedan hacer frente a estos nuevos desafíos. Al principio las empresas son estatales o cuasi estatales pero poco a poco van dejándose en manos de los particulares.

La sociedad anónima va a representar el nacimiento de un ente con personalidad jurídica propia para el cumplimiento de sus fines y va a necesitar de un patrimonio propio desligado del patrimonio de los comerciantes que la constituyen. La entidad no se va a agotar exclusivamente tras la realización de un negocio sino que normalmente va a continuar su actividad de manera indefinida. De esta manera se va a producir también una transferencia unilateral de recursos periódicamente de la empresa a los propietarios en forma de reparto de resultados.

Los registros contables pasan, por tanto, a considerar las operaciones patrimoniales como algo usual y con ello el balance de situación pasa a ocupar en la contabilidad el papel que anteriormente había ocupado en importancia la cuenta de pérdidas y ganancias o, en su caso, también la cuenta de tesorería. Los registros contables poco a poco se agrandan y se oscurecen, pero la cuenta no varía, conceptualmente es la misma que cuando solo se registraban ingresos y gastos, se la utilizaba exclusivamente para controlar a administrados y administradores, o, simplemente, era útil para efectuar un seguimiento a la tesorería, solo que la panoplia de cuentas ha aumentado.

Paulatinamente las cuentas evolucionarán e irán sufriendo modificaciones formales, YMBIN, agrupa cuentas diversas de gastos en pérdidas y ganancias en el libro diario y posteriormente se llega incluso a la realización de asientos compuestos, hecho este desconocido en la metodología de PACIOLI. Más adelante se llega incluso a la realización en el mismo libro diario de operaciones a gran escala de reclasificación y determinación de resultados así como a la agrupación de todos los elementos patrimoniales en el asiento de cierre, hecho este que tampoco contemplaba la contabilidad del Renacimiento. En este sentido el libro diario se constituye en un *Opus Magnum* que llega a contener todos los elementos de la contabilidad, desde la creación de la empresa, pasando por las diversas operaciones que realiza, hasta llegar a la determinación del resultado (cuenta de pérdidas y ganancias) y a la propia determinación del patrimonio de la empresa en el asiento de cierre del ejercicio (cuenta de balance).

Sin embargo, si prescindimos de las operaciones de reclasificación para la determinación del resultado y de las operaciones del cierre del ejercicio, en realidad el libro diario no es sino un libro mayor general de la empresa ordenado cronológicamente. Y la cuenta de resultados del ejercicio no es sino la cuenta mayor de gastos e ingresos ordenada por partidas como también lo es en el aspecto patrimonial el balance de situación. La conclusión es que la partida doble no es sino la evolución natural de los sistemas de representación clásicos de los modelos contables siguiendo el signo de los tiempos.

Otra conclusión que permite esta reflexión es que los sistemas contables han evolucionado tratando de mostrar las preferencias de cada época. Es decir, primeramente interesaba el control y en este sentido los sistemas contables se diseñaban con el objetivo de controlar el uso que

se daba a los recursos de la producción. Entre los motivos por los que posteriormente se tendió más a la determinación del patrimonio que a la cuenta de resultados, hemos de considerar entre otras cosas el hecho de que siempre se ha pensado que el resultado del ejercicio en realidad es una cuenta más de patrimonio neto y, por tanto, es una subcuenta de la cuenta principal que es el balance de situación. También habría de estimar el hecho de que durante largo tiempo se consideraba que el resultado del ejercicio se podría determinar preferentemente comparando dos situaciones patrimoniales en diferentes momentos de tiempo, por lo que no era imprescindible su formulación.

Posteriormente, esta visión cambia y en este sentido se incorporan al modelo contable conceptos básicos directamente emparentados con la determinación del resultado sin hacer referencia ni al balance ni a la cuenta de pérdidas y ganancias, sino que forman parte del propio modelo en sí mismo considerado. Surge así un concepto más elaborado del *matching principle* en los años 40 del siglo XX por parte de PATON y LITTLETON que se considera imprescindible para entender muchos procesos contables actuales. En este sentido algunos autores como BRIEF hablan incluso del *historial cost and matching* para referirse al sistema contable imperante.

Desde un punto de vista práctico el desarrollo de los negocios con el auge de la subcontratación y la percepción de la existencia de negocios absolutamente rentables sin apenas patrimonio físico y la concienciación entre los diversos agentes económicos de la conveniencia de determinar la cuenta de pérdidas y ganancias mediante la consideración de sus partidas para su desglose y estudio, en lugar de la determinación del resultado mediante la comparación de patrimonios en dos momentos consecutivos de tiempo, hace que la cuenta de pérdidas y ganancias pase a ocupar de nuevo el primer lugar en cuanto a preocupación de los diversos agentes económicos.

Sin embargo, ya recientemente debido a la pérdida de relevancia de la contabilidad para reflejar la auténtica realidad patrimonial de la empresa, hecho constatado de manera notable tras la última revolución tecnológica de finales del siglo XX, donde el ratio PVC ha llegado a escalar a valores insospechados hacia solo unas décadas, ha posibilitado que en los últimos tiempos se haya tendido de nuevo a una contabilidad con la preocupación esencial puesta en el aspecto patrimonial.

13. HERNÁNDEZ ESTEVE (2005), siguiendo una larga tradición latina e hispana, considera no solo que el libro diario es el libro más importante de la partida doble sino que además sin el libro diario no puede existir la partida doble. En este sentido indica que:

«para mí el libro Diario es, precisamente el hallazgo fundamental de la partida doble, un libro por orden cronológico, donde se registran las operaciones con enunciación de las cuentas implicadas, la relación que se establece entre ellas y los detalles completos de la operación. Sin libro diario no puede haber partida doble».

HERNÁNDEZ plantea la controversia como consecuencia de que la doctrina considera los libros de la familia Masari de Génova fechados en el 1340 como la primera vez que la contabilidad

del Renacimiento sigue los postulados de la partida doble. Sin embargo, es consciente de que en realidad el primer libro diario conocido es el de Andrea BARBARIGO fechado en 1430. HERNÁNDEZ confiesa que planteó este problema a su amigo y colega ANTINORI quien le espetó siguiendo las tesis de Federico MELIS, que la existencia de un requisito formal como es la existencia del libro diario no invalida la tesis de que la familia Masari pudiera llevar las cuentas por partida doble, ya que la contabilidad por partida doble es una idea, un concepto, con independencia de la presentación formal de los registros. Pero HERNÁNDEZ no pareció entender absolutamente nada de la explicación de Antinori y posteriormente vuelve a la carga con renovado ímpetu.

Conceptualmente ya hemos indicado que el libro diario y el libro mayor son prácticamente lo mismo aunque obedezcan a funciones diferentes y por eso a veces pueden confundirse. De hecho en las contabilidades Castellanas del siglo XV e incluso algunas posteriores, el libro de «Cargo y Data», libro de «Cargo y Descargo», también denominado por DEL CASTILLO (1525) libro de «Data y Recibo», cumplía la función de servir de libro mayor y libro diario al mismo tiempo, ya que en el libro se anotaban fechadas tanto las entradas en el cargo como las salidas en el haber. Si comparamos dicho libro con la contabilidad del devengo actual los conceptos no parecen coincidir pues los gastos tienen saldo deudor y los ingresos saldo acreedor, no obstante, si tenemos en cuenta que el libro de cargo y data funcionaba como una contabilidad de caja las cosas cambian sustancialmente.

Además la utilización del libro diario no es privativa del Renacimiento italiano, el libro diario ya se utilizaba anteriormente en la banca de la Grecia clásica. Los trapezitas o banqueros llevaban dos libros de cuentas las *Efemérides* y las *Trapezítica Grammata*. Las Efemérides eran una especie de libros de diario o borradores donde se iban registrando las transacciones a medida que iban sucediendo. Por su parte, los *Trapezítica* (del griego trapeza, mesa) tenían un aspecto más formal y eran libros de mayor fundamentalmente relacionados con las cuentas de los clientes. Dicha tradición pasa posteriormente a Roma y así en las economías domésticas el paterfamilias utilizaba el *Adversaria*, una especie de diario, y el *Codex Acepti and Expensi* que era una especie de libro mayor donde se registraban las operaciones con clientes y acreedores y que en palabras de Cicerón era el libro realmente importante de la época.

Por tanto, nosotros frente a la tesis de MELIS y toda la contabilidad italiana que atribuye la paternidad intelectual de la partida doble al Renacimiento italiano, y aplicando las mismas recetas de MELIS quien sostenía que la partida doble es un concepto, que no se sustenta ni en la introducción de las cuentas de neto, ni en la utilización del libro diario, hemos de concluir afirmando que la partida doble se sustenta y subyace efectivamente en el concepto de transacción y el mero registro de esta lo pone de manifiesto aunque pueda ser de una manera rudimentaria. En este sentido MATTESSISCH ha encontrado indicios de la cuenta de capital en el Arthasastra de KAUTILYA, libro que a pesar de haber sido escrito 1800 años antes que el de PACIOLI, lo considera conceptualmente superior, pues en el fondo la Suma, y esta es una opinión personal, no va más allá de la descripción de una mera teneduría de libros. MATTESSISCH ha ido incluso más lejos, ya que ha sostenido la presencia del principio de dualidad en algunos registros de arcilla de la cultura Mesopotámica al reinterpretar los hallazgos arqueológicos de SCHMANDT-BESSERAT.

14. En los últimos años los sistemas contables han tenido que aceptar nuevos estados financieros que si bien no tienen la importancia de las cuentas anuales clásicas, i. e. balance de situación y cuenta de resultados, sí han adquirido cierta importancia en determinados ámbitos económicos y financieros. Nos estamos refiriendo al estado de cambios en el patrimonio neto (ECPN) y al estado de flujos de tesorería (EFT). Las propuestas no son nuevas y para su aceptación final han precisado de un largo proceso de maduración.

A principios del siglo XX el debate en relación con la cuenta de resultados ya puso de manifiesto la existencia de dos conceptos con respecto a la misma; por un lado, estaban los partidarios del denominado *current-operating performance concept* y, por otro, los partidarios del *all-inclusive concept* (BRIEF, 1996). Los primeros atendían a un concepto de renta de acuerdo a lo que los primeros códigos de comercio europeos proponían en el siglo XIX en atención al principio de realización. Los segundos pretendían incorporar a la cuenta de resultados otras operaciones relacionadas con las variaciones de neto. DICKSEE, PATON y otros teóricos de la contabilidad se ocuparon profusamente del asunto en las primeras décadas del siglo XX. La cuestión cobra una especial significación, no ya solo en relación con la renta distribuible para los accionistas o a pagar a las Administraciones públicas, sino también en relación con la capacidad predictiva de los dos modelos para determinar el valor de la empresa.

En décadas anteriores, la contabilidad había puesto un especial énfasis en que los cambios en el patrimonio neto pasaran efectivamente por resultados. En su momento, esta tesis fue también uno de los principios inspiradores que subyacían en el Plan General de Contabilidad (PGC) de 1990, que prefería ajustar con resultados en lugar de con cuentas de patrimonio neto buen número de operaciones. La tesis tenía una honda reminiscencia en el pensamiento contable en la consideración del balance como cuenta básica de la contabilidad y por tanto como determinante en sí de la renta de la empresa al comparar dos periodos contables consecutivos. También dejaba sentir su peso la consideración fiscal que pretendía en caso de duda ofrecer una alternativa que de alguna manera contribuyera a incrementar la tributación de las sociedades, sobre todo en países como España donde el aparato regulatorio de la contabilidad estaba exclusivamente en manos de la Administración pública.

Sin embargo, la contabilidad ha tenido que aceptar, en detrimento del modelo básico del coste histórico, muchos cambios producidos en el patrimonio neto que no pasan por resultados. El origen más reciente del ECPN en España lo encontramos en la denominada *Comprehensive Income* implementada en los US GAAP en los años 90, corriente a la que se sumó poco tiempo después el IASB. La cuenta no es una novedad en el sentido literal del término, pues ya en España el Estado de Variación en los Fondos Propios aparecía como una nota de la memoria del PGC de 1990 y pretendía mostrar una información similar y para algunos incluso de una forma más clara y diáfana que el actual ECPN. No obstante en el PGC de 2007, el ECPN adquiere rango de cuenta separada de la memoria con identidad propia.

El ECPN surge pues como una respuesta de la contabilidad a los cambios experimentados en los mercados recientes donde se produce una progresiva pérdida de importancia del balance

de situación para reflejar la situación económica financiera de la empresa. Sin embargo, no nos engañemos, no es función de la contabilidad, mostrar en los estados contables valores próximos a los de mercado. En este sentido rúbricas como la amortización de activos no pretenden ser un sistema de valoración de activos sino un sistema de asignación de gastos. Quien pretenda pues ir por el camino exclusivo del *mark-to-market* deja de lado aspectos fundamentales de la contabilidad, a la vez que ahonda en algo que la contabilidad tradicionalmente ha tratado de evitar: el subjetivismo valorativo de quien ha de presentar las cuentas.

Hay que tener en cuenta que los estados contables simplemente se han alejado de los valores de mercado en las últimas décadas porque los mercados han vivido un proceso de fuerte expansión que ha durado desde el fin de la última crisis del petróleo de los años 70 hasta el año 2000. Ni en la época dorada de la economía en los años 20 se vivió un momento de mayor esplendor en los mercados.

Dos factores inciden de manera notable en este *boom* de los mercados; por un lado, el tremendo avance de la tecnología, que marca de manera indefectiblemente ya toda una época comparable si se quiere a la última gran revolución industrial y, por otro, un periodo de abaratamiento del precio del dinero desconocido para occidente sobre todo a partir de la primera crisis del año 2000. Los factores que los implementan sería arduo de exponer en pocas líneas. Baste pensar entre desde el fin de la primera guerra mundial hasta la crisis de los años veinte, en concreto desde 1918 a 1929, el indicador más importante para muchos de los mercados como es el *Standard and Poor 500* (SP 500) se multiplicó por 3,44 veces. Sin embargo, en el periodo que va de 1980 a 2000 el SP 500 se multiplicó por 12,15 veces. En tasa acumulativa, en los años 20 el índice americano subió al 11,9% anual, frente al 14,8% de tasa acumulativa anual que lo hizo consecutivamente en las dos últimas décadas del siglo XX.

Como consecuencia de todos estos factores, el sistema del coste histórico sufre un duro golpe a principios de los noventa. SMALEMBACH consideraba que el sistema de contabilidad basado en el coste histórico estaba inspirado en una interpretación de los autores de los códigos de comercio decimonónicos europeos por llevar el concepto de realización a sus últimas consecuencias. En ese sentido, se consideraba que el resultado había que considerarlo cuando realmente se producía una transferencia de bienes y servicios. Hoy esta concepción es interpretada por un amplio sector del pensamiento contable de una manera laxa, pues el contable puede actualizar básicamente los elementos patrimoniales con cuentas de neto cuando se produzca una variación sustancial en su valor y llevar a resultados las cuentas de neto cuando se considere que es necesario en atención al principio de realización. Luego llevar las cuentas a valores actuales no está en absoluto reñido con una interpretación clásica del principio de realización.

El principio de realización tal y como se consideraba en los años 60 (AAA 1964) establecía dos supuestos básicos para considerar realizada la renta: la existencia de transacción y la existencia de bienes líquidos o cuasilíquidos. Pues bien, el test de realización se rompe de manera flagrante a principios de los años 90 con las propuestas de la SEC, que quería acabar con las operaciones de manipulación de resultados en el caso de los instrumentos financieros. A esta corriente se suma el FASB y en 1991 aparece del SFAS 107 donde se propone llevar la contabilidad de ciertos instru-

mentos financieros al *fair value*. Al principio esta filosofía se aplicaba solo a las entidades de tipo financiero, sin embargo pronto se extiende a todos los sectores de la economía con la aparición del estándar sobre la contabilidad de los instrumentos financieros (SFAS 115) y sucesivamente con la aparición del nuevo estándar sobre las donaciones (*contributions*) para las entidades de tipo no lucrativo (SFAS 116).

El cambio de filosofía supone en opinión de WYATT (1991) el golpe más duro asestado a la armadura de costes históricos en los últimos 50 años, y supone que ciertas inversiones se actualicen sin que tenga lugar siquiera existencia de transacción, utilizando incluso para ello cuentas de resultados en el caso de los instrumentos financieros más líquidos. Ocurre algo parecido con la donación, en el que además de existencia de transacción unilateral, es decir, transacción sin contraprestación, se propone su registro utilizando incluso cuentas de resultados. Estos dos cambios trascendentales en contabilidad suponen el nacimiento de un nuevo paradigma contable que abre unas posibilidades y unos interrogantes insospechados para la contabilidad hasta la fecha.

15. En contabilidad se ha acuñado el término «**contabilidad limpia**» procedente del término anglosajón *clean surplus accounting* (CSR) para referirse al hecho de que la cuenta de resultados ha de reflejar todos los cambios experimentados en el patrimonio neto. A contrario sensu se habla de «contabilidad sucia» *dirty surplus accounting* para referirnos al hecho de que existen cuentas que hacen variar el neto de la empresa sin pasar por resultados.

La expresión ha sido muy utilizada en teoría de la contabilidad, ya que constituye una excelente herramienta de carácter analítico para estudiar el crecimiento y la valoración de la empresa desde una perspectiva netamente contable.

La denominada *clean surplus relation* se puede expresar como:

$$bv_{t+1} = bv_t + x_t - d_t$$

Es decir, el valor en libros a finales del año $t+1$ es igual al valor en libros a principios de año t más los beneficios obtenidos menos los dividendos repartidos⁷.

La tesis que propugna la CSR no es nueva y ya fue estudiada en diferentes momentos del tiempo y con objetivos diferentes a principios de siglo por DICKSEE. Fue retomada en los años 30 por PREINREICH en relación con la valoración de activos y empresas y más recientemente nos la encontramos en los trabajos de EDWARDS y BELL. La CSR no considera contabilidad sucia las aportaciones y retirada de fondos de los empresarios, aunque sí otras operaciones que afectan al

⁷ La CSR, si no es correctamente perfilada y acompañada de las oportunas puntualizaciones puede llamar a engaño, ya que, $x_t = bv_{t+1} - bv_t + d_t$, y en este sentido se podría interpretar como que el beneficio podría contener cualquier variación de neto, tesis totalmente contraria a lo que postula y defiende la contabilidad limpia.

neto como puedan ser revalorizaciones o minusvaloraciones de activos con abono a cuentas de reservas por citar algunas de operaciones de las más usuales.

Sin embargo, a pesar del término un tanto despectivo de contabilidad sucia, lo cierto es que gran parte de las operaciones en la contabilidad actual se reformulan en términos de esta contabilidad. WALHS (1995), que estudió la propuesta de la CSR en USA y UK, llegó a la conclusión de que la contabilidad limpia alcanzó su cenit en los años 70 iniciando a partir de entonces un lento cambio hacia la contabilidad sucia.

La CSR ha cobrado una especial significación en los últimos años como consecuencia del auge inusitado de los intangibles en el mundo de la empresa y en especial del cambio experimentado en la contabilidad del GOODWILL a partir del año 2000, lo que ha propiciado que trabajos que analizan estos activos, como han sido los de OHLSON y FELTHAN, hayan sido especialmente valorados. Estos autores, a los que han seguido muchos otros, han iniciado una importante línea de investigación incorporando un importante aparato analítico, quizás más novedoso en el aspecto formal que en el fundamental. Para ello, utilizando el modelo neoclásico del descuento de dividendos, han ido introduciendo supuestos novedosos con base en las cadenas de Markov, para intentar demostrar analíticamente algunas de las propiedades inherentes a las cifras contables.

La utilización de las cifras contables en asuntos de valoración ya ha demostrado su utilidad en detrimento de tesis más financieras que apostaron por medidas más relacionadas con el *cash-flow*. En este sentido trabajos empíricos como los de BALL y BROWN y los de BEAVER en los 60 y o el de PENMAN y SOUGIAMIS en los 90 por citar algunos de los más conocidos abundan en esta tesis.

16. Por lo que respecta al estudio del **estado de flujos de efectivo** (EFE), también denominado estado de tesorería, estado de *cash flow*, etc., hemos de indicar que el efectivo hace referencia a los activos más líquidos de la empresa: los activos monetarios. Aquellos que no necesitan valorarse independientemente puesto que su valor ya aparece denominado en la cifra que los representa. El FASB (1973) los define como aquellos activos cuya suma aparece fija en términos de unidad de cuenta.

El término «efectivo» es pues sinónimo de tesorería, o simplemente de dinero. En la literatura contable y financiera a menudo nos lo encontramos también en sus términos anglosajones, *cash* o también *cash-flow*. Existen también algunos activos cuasi-líquidos, como son algunos activos financieros de valor fácilmente determinable por cotizar en mercados muy activos, que a veces son asimilables a dinero. Por tanto, la primera preocupación del regulador ha sido usualmente la definición de lo que ha de entenderse por efectivo. El PGC de 2007 nos ofrece una definición diciendo que efectivo es «la tesorería depositada en la caja de la empresa, los depósitos bancarios a la vista y los instrumentos financieros que sean convertibles en efectivo y que en el momento de su adquisición su vencimiento no sea superior a tres meses, siempre que no existan riesgos significativos de cambio de valor y formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la empresa». Por tanto, el PGC asimila el término efectivo a la tesorería de la empresa, o más bien, a los activos que para la empresa en particular constituyen la gestión normal de su tesorería.

Hay que señalar que el EFE se ha impuesto como documento contable por la creciente importancia de la valoración y el juicio en contabilidad. Esta circunstancia produce que el beneficio contable sea considerado hoy más que nunca una opinión; es, por tanto, manipulable. Sin embargo, para muchos el *cash flow* es un hecho. Se podrá discrepar de las políticas económicas seguidas en la empresa, de si se ha aplicado este o aquel criterio valorativo, incluso de si la contabilidad resulta útil muchas veces dada la enorme cantidad de operaciones que se le ocultan o por las cifras que se le ocultan o declaran, pero no de la medida y el movimiento de la tesorería. Desde esta perspectiva las inversiones al final siempre se traducen en el ciclo dinero-inversión-dinero. Por tanto, a la hora de estudiar el estado de variación de fondos en la empresa ha prevalecido por su simplicidad y contundencia la definición de fondo como equivalente a efectivo.

En efecto, tradicionalmente los estados de fondos se han basado en diferentes definiciones del concepto fondo a efectos de su estudio y presentación contable. En este sentido, además del concepto de efectivo, también se ha usado un concepto menos líquido como es el concepto de circulante, y en tal caso los estados de origen y aplicación de fondos (EOAF) referidos a este concepto han estudiado las variaciones del circulante de la empresa. Por último, también se ha utilizado un concepto amplio de fondo que abarcaba todo tipo de fondos, en este sentido, el EOAF ha estudiado las variaciones de fondos tanto fijos como circulantes de la empresa. Sin embargo, el concepto de efectivo es el que ha prevalecido en la normativa contable internacional desde la década de los 70.

El regulador español, siguiendo el tópico del *Spain is different*, diseñó en el PGC de 1990 un EOAF que denominó cuadro de financiación. Dicho cuadro de financiación utilizaba un concepto de fondos, que partiendo de la definición de circulante, al final recogía todo tipo de fondos, circulantes y fijos.

En mi opinión esta mezcla de conceptos absolutamente diferentes era producto, por un lado, de una errónea definición de circulante, ya que el regulador español lo hacía indistintamente partiendo tanto de los elementos de circulante como de los elementos de fijo, dada la identidad matemática de ambas fórmulas⁸ y, por otro, de sus dudas razonables, por otra parte lógicas, de que un cuadro de financiación solo habría de recoger variaciones de circulante como proponía una corriente de opinión bastante extendida.

En este sentido, a efectos prácticos de su presentación, partiendo de dos balances anuales consecutivos, se ajustaban todas aquellas operaciones, como era de suponer, que no suponían movimiento con el exterior. Nos referimos, naturalmente, a amortizaciones, provisiones, reclasificaciones, etc. No obstante, el modelo establecía excepciones, así, los deterioros de valor de cuentas de circulante en la medida que suponían una variación de este no los ajustaba.

⁸ Matemáticamente la cifra ya se use la definición de activo circulante menos pasivo circulante o de pasivo fijo menos activo fijo es obviamente la misma, sin embargo cualitativamente la diferencia entre fondos fijos y circulantes no es la misma y puede llevar a errores conceptuales importantes, como le ocurrió al PGC de 1990.

El modelo, naturalmente, producía múltiples incoherencias y no acababa de pasar la prueba de fuego: no había manera de que un estudiante medio pudiera entenderlo en los años en que tuvimos que explicarlo para dar cumplida cuenta de la contabilidad oficial española si queríamos hacer las cosas con un mínimo de dignidad. Y es que parafraseando a SAMUELSON, si yo no puedo explicarle a mi mujer, que está en otros temas, los resultados de mi investigación con palabras que me pueda entender, seguramente habré fracasado en ella. No me voy a extender más, ha llovido mucho. Solo decir que en España hasta 2007 los estados de flujos de fondos no se recondujeron al estado de la cuestión que existía a nivel internacional en los años 70. Nunca es tarde si es para mejorar.

CONCLUSIONES

La tesis que sostiene que la partida doble surge como consecuencia de la resistencia de la matemática para aceptar el número negativo resulta sugestiva porque explica desde un punto de vista científico el atasco de la ciencia durante siglos en un tema tan controvertido. Sin embargo, lo cierto es que después de aceptarse el número negativo, la contabilidad ha seguido expresándose siguiendo básicamente los mismos cánones, lo que prueba que las limitaciones que imponía el número negativo han operado en aspectos más puramente formales que conceptuales en relación con la elaboración y con la presentación de la información financiera.

En la misma línea, nuestra tesis es que la partida doble, tal y como nos la muestra el modelo de cuentas del Renacimiento italiano, no inventa nada, este no hace sino reproducir de forma analítica y lógica el concepto de transacción, concepto que ya estaba impreso aunque de una manera arcaica en modelos contables anteriores. Incluso en las transacciones económicas unidireccionales, diferentes de las aportaciones y retirada de fondos de los empresarios, hecho controvertido y en pugna con el concepto de coste histórico, el paradigma contable ha acabado reconociendo mayoritariamente, la existencia de dos movimientos en las cuentas.

Finalmente decir, que se suele argüir que ha sido la matemática la que ha limitado la utilización de la contabilidad al imponerle severas restricciones e incluso inventar un sistema para expresarse. Nosotros creemos que ha ocurrido precisamente todo lo contrario, que ha sido más bien la contabilidad a través del modelo «debe-haber» la que ha contribuido y facultado a la matemática para entender y aceptar el obstáculo epistemológico que tradicionalmente le ha supuesto el significado matemático del número negativo y no solo eso, sino que como recientes estudios han demostrado, los primeros atisbos de utilización de la numeración y e incluso de la propia escritura están estrechamente vinculados al uso del comercio y al registro de las transacciones comerciales.

Bibliografía

- ANÓNIMO: *Nueve capítulos sobre el arte de las matemáticas*, China, Dinastía Zhou siglos I y II a. C.
- ANTINORI, C. [2004]: «La contabilità pratica prima di Luca Pacioli: Origine della Partita Doppia», *De Computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad*, diciembre.
- BALL R. y BROWN P. [1968]: «An empirical evaluation of accounting income numbers», *Journal of Accounting Research*, Autumn, págs. 159-178.
- BALLESTERO, E. [1975]: *Teoría y estructura de la nueva contabilidad*, Alianza Universidad.
- BATTACHARYYA. A. K. [1988]: *Modern accounting concepts in Kantilya's Arthasastra*, Calcuta, KLM Private Ltd.
- BEAVER, W. H. [1989]: *Financial Reporting: An accounting revolution*, Prentice Hall.
- BIELDFELD (Barón de), J. F. [1768]: *Instituciones Políticas*, Madrid.
- BRAGMAGUPTA [628 d. C.]: *Brahma-sphuta-Siddhanta*.
- BRIEF R. y PEASNELL, K. (eds.) [1996]: *Clean Surplus Accounting: the Link between Accounting and Finance*, Nueva York.
- CARRUTHERS, B. G. y ESPELAND, W. N. [1991]: «Accounting for Rationality: Double-Entry Bookkeeping and the Rhetoric of Economic Rationality», *The American Journal of Sociology*, vol. 97, n.º 1 (julio), págs. 31-69.
- CICERÓN. M. T.: «Pro Roscio Comoedo», *Discursos III*, Gredos.
- CID, E. [2005]: *Obstáculos epistemológicos en la enseñanza de los números negativos*, Departamento de Matemáticas Universidad de Zaragoza.
- COLEBROKE, H. T. [1817]: *Algebra with arithmetic and mensuration from the sancrit of Bramagupta and Bhaskara*, London, Jhon Murray.
- COOPER e IIRI [1983]: *Kohler's Diccionario for Accountants*, Prentice Hall, Sixth edition.
- DE JÓCANO Y MADARIA, S. [1793]: *Disertación crítica y apologética del arte de llevar cuenta y razón*, Madrid.
- DE LA PORTE [1685]: *Le guide des Negocians & Teneurs de livres*, París.
- DE ROOVER, R. [1937]: «Aux origines d'une technique intellectuelle. La formation et l'expansion de la comptabilité à partie double», *Annales d'Histoire Economique et Sociale*, vol. IX.
- EDWARDS y BELL [1961]: *The theory and measurement of business income*, University of California Press.
- EULER, L. [1972]: «Elements of algebra». Springer-Verlag.
- FASB [1973]: «Accounting for non monetary transaction». APB 29.
- [1991]: «Disclousure about fair value of financial instrument». SFASB 107.
 - [1993]: «Accounting for certain investment in debt and equity securities». SFASB 115.
 - [1993]: «Accounting for not for profit organizations». SFASB 116.

- FOUCAULT, M. [2010]: *La arqueología del saber*, Siglo XXI editores, México.
- HENDRIKSEN y VAN BREDA [1992] «Accounting Theory», Irwin.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, E. [1994]: «Los tratados contables de Luca Pacioli (Venecia, 1494) y Bartomé de Solórzano (Madrid, 1590). Algunos comentarios y comparaciones», *Cuadernos de estudios empresariales*. n.º 4.
- [2005]: *Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble*, Pecunia, págs. 93-124.
- HOPWOOD, A. [1988]: «The archaeology of accounting systems», *Accounting Organization and Society*, vol. 12, págs. 207-270.
- JOHNSON y KAPLAN [1988]: *La contabilidad de costes. Auge y caída de la contabilidad de gestión*, Plaza & Janés.
- KAUTILYA [siglo III a. C.]: *Arthashastra*, India.
- MÁRMOL, J. [2005]: «The cost-market value identity assumption». *Paper presentado en la conferencia anual de la European Accounting Association* (Goteborg) y en la de la *American Accounting Association* (San Francisco).
- MATTESSICH, R. [1995]: «Critique of accounting», Quorum Books.
- [2000]: «The beginnings of accounting and accounting thought», Garland Publishing.
- MYERS [1959]: «Revenue realization, going concern and the measurement of income», *The Accounting Review*, abril.
- OHLSON, J. A. [1989]: «Accounting earning, book value and dividends: The theory of the clean surplus equation», *Part I. Unpublished paper*, Columbia University.
- PACIOLI [1494]: *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, Venecia, Nuestras referencias a la traducción de HERNÁNDEZ ESTEVE. AECA.
- PATON, W. A. y LITTELTON, A. C.: «An introduction to corporate accounting standards», *American Accounting Association*, Monograph n.º 3.
- PENMAN, S. y SOUGIAMIS, T. [1998]: «A comparison of dividend, cash flow and earning approaches to equity valuation», *Contemporary Accounting Research*.
- PETERS, R. M. y EMERY, D. R. [1978]: «The role of negative numbers in the development of double entry bookkeeping», *Journal of Accounting Research*, vol. 16, n.º 2, págs. 424-426.
- PREINREICH, G. [1936]: «The fair value and yield of common stock», *The Accounting Review*.
- REY PASTOR, J. y BABINI, J. [1984]: *Historia de la matemática*, Gedisa.
- SÁNCHEZ PÉREZ, J. A. [1921]: *Biografías de matemáticos árabes que florecieron en España*, Editorial Maestre.
- SCHMANDT-BESSERAT, D. [1992]: *Before Writing. Vol I. From counting to cuneiform; Vol II. A catalogue of Near Eastern Tokens*, University of Texas Press.
- SCHNEIDER, E. [1949]: *Contabilidad industrial*, Aguilar.
- SCORGIE, M. E. [1989]: «The role of negative numbers in the development of double entry bookkeeping: A comment», *JAR*, vol. 27, n.º 2, págs. 316-318.

SMALEMBACH [1951]: *El balance dinámico*, IACJCE.

SOLÓRZANO, B. S. [1590]: *Libro de Caja y Manual de cuentas de Mercaderes y otras personas con la declaración dellos*, Madrid.

VEGUÍN CASAS, M. V. [2011]: *Historia de las matemáticas en la península ibérica*, Reverté.

WALSH, E. [1996]: «Clean Surplus Accounting 1975-1995», en BRIEF, R. y PEASNELL, K. (eds.). *Clean Surplus Accounting: the Link between Accounting and Finance*, Nueva York.

WYATT, A. [1991]: «The SEC says: mark to market!», *Accounting Horizons*.

YAMEY, B. S. [1964]: «Accounting and the Rise off Capitalism: Further Notes on a Theme by Sombart», *Journal of Accounting Research* (Autumn), págs. 47-136.

– [2004]: «Pacciloi's de Scripturis in the context of the spread of double entry bookkeeping», *De Computis, Revista española de historia de la contabilidad*.

YMPYN, J. [1543]: *Nueva Instrucción*, Amberes.

YOUSCHEVITCH, A. P. [1976]: «Les mathématiques arabes», *LPJ*, París.

2. SCORGIE (1989) hace una crítica al trabajo de PETERS y EMERY más superficial que de fondo, ya que se centra en supuestos errores histórico-formales, algunos ciertamente discutibles, pero que en definitiva no van al fondo del asunto y lo que es peor no se hace ninguna propuesta nueva al problema.

La primera crítica que SCORGIE realiza al trabajo de PETERS y EMERY y que divide en dos, viene dada porque estos autores sostienen que Omar KEYYAN (1048-1131) al rechazar el número negativo, dada la enorme influencia que este matemático ejercía sobre la ciencia de su época, permitió que se abandonara el estudio del número negativo no solo en India (primera crítica) sino también en el mundo árabe (segunda crítica).

Como defensa de su tesis, SCORGIE cita el caso de algunos trabajos hindúes posteriores a Keyyan, como el de BASKARA (1150 d. C) que siguiendo la tradición hindú de BRAMAGUPTA mantuvieron una posición favorable al número negativo. En este sentido se apoya en COLEBROKE quien traduce tanto el documento de BASKARA como el de BRAMAGUPTA en 1817. En relación con el mundo árabe, SCORGIE trae a colación los trabajos de YOUSCHEVITCH cuando cita los casos de ABUL WAFA (961-976) y posteriormente AL-KWARITMI, cuyos ejemplos operando con números negativos pasaron a Europa de la mano de la cultura árabe.

En relación con estas críticas podemos estar de acuerdo solo en parte en el sentido de que las tesis de KEYYAN, efectivamente no supusieron un freno radical al avance de la matemática con respecto al número negativo. Esto es así porque a pesar de que este autor tenía un gran prestigio, también hay que decirlo ganado sobre todo después de su muerte y no solo por consideraciones de tipo matemático, su influencia no fue suficiente, como por otra parte era de esperar, para eliminar una controversia que ya era clásica de la matemática.

La segunda crítica, que también enlaza con la primera, viene porque SCORGIE sostiene que PACIOLI aceptaba el número negativo y como prueba de ello se citan algunas operaciones que aparecen en la Summa en las que a veces se utilizan numerales negativos. Esta crítica no podemos aceptarla de ninguna manera y en nuestra opinión descalifica un tanto el trabajo de SCORGIE, porque una cosa son las operaciones aritméticas utilizando números tanto positivos como negativos, o incluso números negativos exclusivamente y otra la aceptación del número negativo como entidad matemática con significado y con sentido propio, aspecto que incluso la matemática de AL-KWARIZMI rechazaba.

Es sabido y esto también lo reconoce MATTESSICH, que la aceptación de las operaciones de cálculo aritmético utilizando numerales tanto positivos como negativos son plenamente aceptadas por la matemática desde mucho antes que PACIOLI, eso es obvio y no es tema de discusión. Es más, consideraciones más alambicadas con relación al número negativo que se discutieron hasta bien entrado el siglo XVIII como fue la regla de los siglos, eran aceptadas y conocidas al menos desde la aritmética de DIOFANTO de Alejandría (siglo III d. C.), sin embargo, el número negativo como entidad con significado propio en el mundo de la matemática no era aceptado.

MATTESSICH, efectivamente da la razón a SCORGIE en la tesis central de rechazar las propuestas de PETERS y EMERY, a pesar de ciertas inconsistencias que como estamos viendo existen

en su trabajo, aunque tampoco aporta ninguna idea ni solución al problema del nacimiento de la partida doble que soslaya. El resto del trabajo lo dedica a la aportación de la contabilidad a la matemática, aunque sin adelantar especialmente nada que no estuviera presente ya en la obra de algunos matemáticos como CAJORI, BOYER, o incluso los mismos PETERS y EMERY. No obstante, es justo señalar que las aportaciones de MATTESSICH al tema que nos ocupa sí son, no obstante, abundantes y novedosas en otros trabajos con relación a la génesis de la partida doble y las más primitivas y arcaicas manifestaciones del principio de dualidad como veremos más adelante.

3. DIOFANTO que ha pasado a la historia del álgebra por ser uno de sus padres, introdujo ingeniosas soluciones de tipo analítico en la resolución de los problemas de cálculo matemático que efectivamente quedaron grabadas incluso en la lápida de su propia tumba. Se alejaba así de una tradición iniciada en Euclides y su escuela de emplear en la resolución de los problemas matemáticos de manera profusa representaciones geométricas y gráficas. Así, al considerar la solución a la fórmula, $2x + 10 = 0$, DIOFANTO obtenía lo que los clásicos denominaban una solución falsa, ya que, ¿cómo puede ser que haya algo menor que nada?

En este sentido, hay que tener en cuenta que los números negativos son una invención del ser humano, para expresar diversas situaciones que bien se podrían expresar de otra manera¹. Por tanto, los números negativos no son realidades que existan en la naturaleza, sino abstracciones del hombre y la ciencia.

En efecto, en contabilidad la solución clásica al problema de los números negativos era la siguiente: si se hablaba de resultado de una operación, no se hablaba de una empresa que tenía un resultado de $-X$ o de $+X$, sino un resultado negativo (pérdidas) en el primer caso, o un resultado positivo (beneficios) en el segundo caso, pudiendo expresarse la cifra en ambos casos en números positivos. Por tanto, si el resultado negativo tenía un nombre y el resultado positivo también, era innecesario indicar el signo de la partida. De igual manera se operaba especialmente en el caso de las deudas.

La separación entre las cifras positivas y negativas la marca el número cero. El cero además de delimitar la frontera entre los números positivos y negativos ha desempeñado un papel básico en el sistema de numeración decimal. Sin embargo, muchas culturas lo desconocían. Así, los chinos en el libro, *Nueve capítulos sobre el arte de las matemáticas*, cuyo origen se remonta al periodo de la dinastía Zhou y que fue compilado por varias generaciones de escribas entre los siglos II y I a. C, al describir el ábaco, utilizaba bolas rojas para los números positivos y bolas negras para los números negativos, pero desconocían el cero².

¹ En este sentido KRONECKER (1823-1891) decía: «Dios creó los números enteros, el resto es obra del ser humano».

² Curiosamente podemos observar como los chinos de la dinastía Zhou utilizaban el color de los números de una manera justo la contraria de lo que ocurre actualmente. Hoy en día las cifras en negro marcan los saldos a favor y las rojas los saldos en contra. Los colores guardan un paralelismo indudable con el simbolismo clásico chino de asignar el rojo al masculino/positivo (yang) y el negro al femenino/negativo (ying).

De cualquier manera, algunos de los primeros escritos describiendo el cero los encontramos en la literatura matemática hindú de los primeros siglos de nuestra era³. Uno de los primeros documentos donde se expone de forma razonada el funcionamiento del cero y la numeración posicional es en el libro de BRAMAGUPTA, *Brahma-sphuta-Siddhanta* (628 d. C.). Sin embargo, en la cultura hindú se sabe que los números negativos se utilizaban especialmente referidos al caso de las deudas al menos un par de siglos antes de Jesucristo. Todos estos hallazgos se consiguieron en la ciencia hindú gracias a su despreocupación por el excesivo rigorismo y la fundamentación lógica, y la constatación de la utilidad que proporcionaba una mezcla justa de lo práctico con lo formal.

BRAMAGUPTA decía:

«Una deuda restada de la nada se convierte en un crédito. Un crédito restado de la nada se convierte en una deuda»⁴.

La interpretación que se puede hacer de este apócrifo pasaje desde una perspectiva puramente económica y financiera es como sigue: si yo pierdo una deuda gano un crédito (activo), si pierdo un crédito (activo) gano una deuda. Es lógico que si yo pierdo una deuda mi situación financiera neta mejora pues mis activos netos son mayores y del mismo modo si yo pierdo un activo (o un crédito) mi situación financiera neta empeora pues obviamente mis activos (créditos) son menores.

Hoy damos por sentado, sin ni siquiera plantearnos cuestiones, que han llevado siglos de controversia. En este sentido, en el cercano siglo XVIII, DESCARTES y PASCAL, suscitaban encendidas polémicas en relación con supuestas incoherencias tales como el hecho de que, $-3^2 > 2^2$, o de que, $-1/1 = 1$.

También EULER, uno de los padres de la matemática moderna, decía en *Elementos de álgebra* (1770):

«Nos queda aún por resolver el caso de la multiplicación de $-a$ por $-b$. Es evidente en principio que en cuanto a las letras, el producto será $a \times b$; pero es incierto qué signo debe ponerse delante de ese producto. Todo lo que sabemos es que será $+ o -$ ».

Las reglas de los signos en la suma y la resta dependen de la magnitud del número que lleva el signo $+ o -$. Pero en la multiplicación (o en la división) las reglas son diferentes, en esta se cumple que:

³ Los hindúes no parecen ser efectivamente los primeros que parecen utilizar el cero. Algunos pueblos de Mesopotamia e incluso de América central como los Olmecas ya usaban mucho antes una simbología similar al cero. Sin embargo, la cultura hindú hace un uso del cero que podríamos considerar de las más modernas y avanzadas para su época.

⁴ Algunos autores han traducido del sánscrito las palabras «crédito» por fortuna y «nada» por cero, en este sentido señalan que «A debt subtracted from zero is a fortune, a fortune subtracted from zero is a debt».

- a) Si uno de los dos números lleva un negativo el resultado es negativo.
- b) Negativo por negativo es positivo.

El hecho de que uno de los números lleve un negativo y el resultado sea negativo resulta lógico, pues si un número se multiplica por un negativo el número negativo se incrementa. Desde el punto de vista contable o financiero de nuevo podemos razonar diciendo que, si yo tengo 2 unidades de deudas y las incremento 3 veces, tengo 6 unidades de deudas: -2 (deudas) \times (3 veces) = -6 (deudas). El signo no depende de la posición, de acuerdo con la regla básica de la multiplicación de que el orden los factores no altera el producto.

El punto b) es más incierto, pero si seguimos a BRAMAGUPTA, la idea es que perder una (n unidades de) deuda es lo mismo que ganar un (n unidades de) crédito. En este caso perder 2 unidades de deuda 3 veces cada una es lo mismo que ganar un crédito de 6: -2 (deudas) \times -3 (cada vez) = $+6$ (crédito).

4. Los contables y los matemáticos suelen citar a Leonardo PISANO (Fibonacci) como uno de los primeros introductores del sistema de numeración indoarabe en Europa, tras la publicación de su *Liber Abaci* en 1202 a la par que otros autores como Alexander DE VILLEDIEU (1225), SACROBOSCO (1200-1256), etc. Sin querer restar importancia a los trabajos de Fibonacci, importante difusor de conceptos matemáticos y financieros en occidente, entendemos, no obstante, que se están ignorando injustamente importantes datos históricos como consecuencia de la introducción de la cultura árabe en Europa a través de la península ibérica, hecho ocurrido varios siglos antes y silenciado por el tradicional hermetismo, cuando no descrédito, con el que la ortodoxia religiosa consideraba las aportaciones científicas de los seguidores de una fe contraria a su credo.

La historia de la difusión del numeral indoárabe fuera del ámbito de la cultura hindú se suele situar a mediados del siglo VIII, cuando la dinastía Abasí trasladó a Bagdad la capital del Califato tras derrocar a los Omeyyas de Damasco (661-750). Para entonces los Omeyyas ya habían completado el imperio más grande conocido hasta la fecha que se extendía desde la región del Sind, hoy Pakistán, por el oriente, pasando por todo Oriente Medio y el norte de África hasta llegar a la península ibérica por occidente. La cultura llega entonces a su punto más álgido con AL RASHID (766-809 d. C.), quinto califa abasí y famoso poeta inspirador de las *1.001 noches*. Su hijo Al-Mamud continuador de la obra, funda en Bagdad la denominada «Casa de la sabiduría» donde trabajaron importantes científicos, el más conocido fue sin lugar a dudas, Abu Abdallah Muhammad ibn Musa al-Kwarizmi, conocido generalmente como AL-KWARIZMI (otros lo citan como AL-JUARIZMI) (780-850). Muchas de las obras hoy conocidas de las culturas clásicas, en especial la griega, que han llegado hasta nosotros, ha sido a través de las traducciones que se hicieron al árabe en esta época.

AL-KWARIZMI, al estilo de los científicos enciclopedistas de la época, escribió sobre temas diversos, sin embargo, es famoso principalmente por los libros que realizó sobre aritmética y álgebra, algunos hoy perdidos o conocidos a través de traducciones más o menos fieles y parcia-

les. Las obras de aritmética de AL-KWARITMI seguían la tradición de BRAMAGUPTA al explicar el sistema de numeración decimal hindú, y la forma de operar con él, aunque siguiendo la tradición griega no consideró el número negativo al que despreció. La traducción de sus obras al latín en especial su obra más influyente, conocida abreviadamente como *Al-jabar*, popularizó su nombre hasta el punto de ser considerado por encima de DIOFANTO, el padre del álgebra europea. Del nombre de al-jabar procede hoy la palabra álgebra y de sus escritos un buen número de palabras y expresiones como guarismo, algoritmo, etc.

La España musulmana no iba a dejar pasar en balde todos estos avances de la ciencia. El proceso de orientalización de la península ibérica se considera que comienza con la llegada de Abderamán I en el año 755, tras su huida de Damasco en un célebre episodio en el que el grueso de la dinastía Omeya fue prácticamente aniquilado por nueva dinastía usurpadora de los Abasíes. Anteriormente los árabes habían estado especialmente preocupados por dominar los territorios díscolos de la península ibérica bajo dominación visigoda. Abderamán I era nieto de Hisham Ibn Abd al-Malik, décimo califa omeya, y tras desembarcar en el puerto de Almuñécar se apoderó en poco tiempo, primero de Elvira (Granada) y posteriormente con base en alianzas y estrategias expulsó del trono de Córdoba a Yusuf. De esta manera consiguió establecer en el año 134 de la Hégira (756) un emirato independiente del de Bagdad.

No obstante, la máxima separación de Bagdad sucede con su nieto Abderramán III en el año 929 al instaurar en Córdoba un califato independiente. Durante el califato de Córdoba (926-1031) esta ciudad llega a alcanzar su máximo esplendor y constituye junto con Bagdad y Constantinopla uno de los centros culturales y comerciales más importantes del mundo conocido. Por razones dinásticas y de sangre, Córdoba rivalizó con Bagdad completando una importante biblioteca a la par de las que también existieron en Sevilla, Toledo, Zaragoza y Almería.

Otro factor importante fue la introducción del papel en la península ibérica varios siglos antes de que se introdujera en el resto de Europa. Se cuenta que los árabes aprendieron el proceso de fabricación del papel de los chinos quienes guardaban celosamente su secreto y a quienes derrotaron en la batalla de Talas (751) en su intento por controlar Asia central. El caso es que en Córdoba hubo papel, alcantarillado y alumbrado público desde mediados del siglo IX, cuando en Europa algunas de sus ciudades más significativas como París y Londres eran apenas villorrios inmundos. Se sabe que en el siglo XII se exportaba papel de Játiva a muchas ciudades de oriente y occidente. En este sentido ANTINORI (2004) sostiene que en Italia no se fabricó papel hasta el siglo XIII.

Aunque no se conoce con exactitud cuándo llegaron las obras de AL-KWARITMI a Al Ándalus, sí se sabe que eran conocidas en Córdoba desde el primer momento ya que Maslama de Madrid (Abu-I-Quasim Maslama Ben Al-Faradi Al-Mayrity), el científico más importante de la época en Al Ándalus en el siglo X, realizó trabajos sobre ellas. El manuscrito 936 de la biblioteca de El Escorial recuerda mucho el álgebra de AL-KWARITMI. El manuscrito es una copia del original que se escribió en Córdoba en la segunda mitad del siglo X. En 1919, el historiador J. A. SÁNCHEZ PÉREZ realizó una traducción de esta copia fechada en 1334.

En castellano el libro más antiguo conocido utilizando los numerales árabes es un libro de aritmética mercantil cifrado como el manuscrito 46 de la colegiata de San Isidoro de León del año 1393. En él se explican operaciones aritméticas esenciales: suma, resta, multiplicación, división, reparto proporcional, regla de tres y fracciones.

No obstante, el documento europeo más antiguo conocido hasta la fecha en el cual aparecen por primera vez los numerales hindúes en Europa es el *Codex Conciliorum Albeldensis seu Vigilianus*, también conocido como **Código Albeldense**. El código, escrito en latín en el siglo IX, trata sobre diversos temas, en especial de tipo histórico relacionados con las monarquías visigóticas del sur de Europa, los principales emires y califas de Córdoba y las dinastías asturianas, desde Pelayo su fundador hasta Alfonso III. La primera versión del Códice es del año 881, existiendo varias versiones hasta la que realizó posteriormente el monje Vigilia y sus socios colaboradores, Sarracino y García, en el hoy desaparecido monasterio riojano de San Martín de Albelda en el año 976. Esta última versión, regalo de un noble castellano a Felipe II, es una de las joyas de la Biblioteca Real de El Escorial y en él aparecen por primera vez en Europa los numerales hindúes del 1 al 9 a excepción del 0.

PARTE II. GÉNESIS Y EVOLUCIÓN DE LOS SISTEMAS CONTABLES

1. Una de las características definitorias de la contabilidad empresarial moderna es que esta se basa en una serie de principios o características entre los que ocupa un lugar destacado **el principio del devengo**. En este sentido un amplio sector de la literatura, sobre todo anglosajona, ha realizado una clasificación de la contabilidad considerada ya clásica distinguiendo entre contabilidad del devengo (*accrual accounting*) y contabilidad de caja (*cash accounting*) para enfatizar las características de una contabilidad empresarial moderna frente a otra contabilidad con más limitaciones que atiende exclusivamente a consideraciones monetarias. Dicha clasificación, que como veremos no es nueva, nos sirve de punto de partida para desarrollar nuestro análisis y se podría asimilar, trasladando el entorno económico, a la que realizaron en su momento los tratadistas en el Renacimiento, para distinguir entre una contabilidad por partida simple de una contabilidad por partida doble.

El mismo IASB en sus últimos documentos ha señalado como características básicas de la contabilidad los principios del devengo y gestión continuada (*going concern principle*) a despecho de otros principios clásicos como el principio de prudencia que en caso de conflicto con otros fue consagrado como prioritario durante décadas en Europa por medio de la IV Directiva.

Aunque no es requisito *sine qua non*, el principio del devengo está emparentado directamente con la consideración de la independencia de ejercicios, según el cual hay que registrar en cada ejercicio lo acaecido en este y no en otro. El proceso contable mediante el cual se cuantifican los ingresos o los gastos a imputar en cada ejercicio se denomina comúnmente en España en el argot económico y financiero «periodificación», aunque esta palabra no es reconocida por la Real Academia Español-

la de la lengua que sí reconoce, no obstante, «periodización» con el mismo significado, que nos parece más acertada, más escueta y que ha sido usada con el mismo sentido en España en el pasado⁵.

Por supuesto, la existencia de sectores que tienen prácticas contables específicas no dificulta la conceptualización del principio del devengo, que requiere la consideración de lo que MYERS (1959) denominaba «el acontecimiento crítico» en orden al registro de los ingresos a imputar en cada ejercicio. Tampoco lo dificulta el hecho de la existencia de operativas específicas en las que el principio del devengo pueda estar directamente emparentado con otros, como el principio de correlación de ingresos y gastos, en el caso de las subvenciones de capital. Todas estas operativas excepcionales responden a problemáticas a las que la contabilidad ha ido dando respuesta.

En PACIOLI y otros autores más o menos coetáneos, el principio del devengo lo podemos encontrar como mucho en el caso más elemental, es decir, cuando compramos o vendemos a crédito, por la sencilla razón que conceptos hoy generalmente aceptados como depreciación de inmovilizados, correlación de ingresos y gastos y otros por citar algunos PCGA que rigen el funcionamiento de la contabilidad actual sencillamente no existían en la época. Solamente «se aconsejaba» en la época la elaboración de balances periódicos para hacer un seguimiento más cercano a la vida del negocio, «frecuentes cuentas traen larga amistad», decía PACIOLI, ya que el ciclo económico se vinculaba frecuentemente a la vida del negocio emprendido.

Una contabilidad de caja cobra su máxima significación en entornos de contabilidades presupuestarias y de meras justificaciones de gastos donde además no existen compras y ventas a crédito, o estas son mínimas. La existencia de partidas pendientes de pago o de cobro en estos entornos se considera comúnmente un simple desfase de caja. Este tipo de situaciones se da frecuentemente en contabilidades de entes públicos descentralizados donde periódicamente se recibe una asignación y paralelamente se realizan una serie de gastos necesarios para el normal desenvolvimiento de la actividad que tiene encomendada. Estas instituciones generalmente no adquieren bienes a crédito, muchas veces incluso necesitan autorizaciones especiales para poder efectuar adquisiciones de bienes cuando alcanzan una cierta cuantía. Por supuesto tampoco se contabilizan operaciones como la depreciación de inmovilizados (amortizaciones) ni otras operaciones contables relacionadas con provisiones por cualquier tipo de pérdidas potenciales y aunque se realizan periódicamente inventarios, estos son simples inventarios de bienes mayoritariamente de activo.

La contabilidad del devengo, por supuesto, no pretende ignorar la importancia del efectivo. Los manuales de análisis contable y la misma realidad empresarial subrayan la importancia de tener efectivo disponible para atender pagos puntuales e imprescindibles para el funcionamiento de la empresa. Son frecuentes los casos de muchas empresas solventes desde el punto de vista patrimonial que han tenido que cerrar sus puertas al no poder atender sus necesidades más perentorias de tesorería. Así como tampoco ignora la realidad actual de que la inmensa mayoría de las operaciones se saldan por bancos. Los auditores saben que una manera de controlar el movi-

⁵ Véase el prólogo al libro de SMALEMBACH de Antonio RODRÍGUEZ SASTRE.

miento de la empresa de una manera certera en muchos casos es realizando un seguimiento detallado de los registros de los bancos. Dicho seguimiento difícilmente nos engañará sobre lo que ha ocurrido en la empresa durante un determinado periodo de tiempo. Sin embargo, en una contabilidad empresarial actual hablar de *accrual accounting* frente a *cash accountig* no es una alternativa pues no son métodos sustitutivos sino métodos que persiguen fines absolutamente diferentes.

2. El diccionario Kohler de contabilidad define la contabilidad por partida simple (*single-entry bookkeeping*) como un sistema en el cual solamente se llevan los libros de caja y las cuentas personales. No hay un registro detallado de gastos e ingresos y los resultados del periodo se calculan por diferencia entre la situación financiera neta calculada para dos periodos de tiempo correlativos. Dicha situación financiera neta se prepara al modo de la realización de inventarios, al estudiar los datos de los registros, o por simple inspección o recuento físico. El diccionario no desdeña en absoluto el sistema de partida simple e indica que «where the transactions are infrequent and receivables, payables and assets other than cash are few, single-entry record, carefully maintained, may be adequate».

Al margen de consideraciones teóricas, cualquiera que haya seguido el rastro de contabilidades hechas por pequeños empresarios que llevan los libros contables al mínimo de su expresión en un intento de ahorrar tiempo y complicaciones, sabe que frecuentemente el empresario lleva un registro paralelo de las operaciones, no ya de la caja cuyas cifras son marginales en la empresa moderna, pero sí de los bancos con los que trabaja, a la vez que realiza un control minucioso de las cuentas con clientes y proveedores.

No obstante, no existe una única forma de llevar las cuentas cuando utilizamos la partida simple, de la misma manera que tampoco existe una única forma de hacerlo en la contabilidad por partida doble, ya que existen diferentes versiones de los modelos en función del tipo de empresa y de las preferencias del contable o el empresario. No obstante, el hecho de que usualmente no se utilice la cuenta de pérdidas y ganancias en la partida simple o de que el balance de situación se formule al estilo de la realización de inventarios, no obsta para que no se pueda hacer de una manera más ortodoxa y con unos resultados parecidos a los que nos proporciona la contabilidad por partida doble.

Tampoco podría ignorar la contabilidad por partida simple el requisito mínimo que persigue el principio del devengo, cual es el de registrar las operaciones comerciales a crédito, pues en tal caso no estaríamos hablando de una contabilidad por partida simple y una contabilidad por partida doble, sino de una contabilidad que cumple con unos requisitos mínimos de racionalidad económica y financiera y otra que no los cumple.

3. Una de las notas que tradicionalmente han caracterizado a la contabilidad por partida simple es que no suele utilizar la cuenta de pérdidas y ganancias. Esto es así por varios motivos, en primer lugar, porque la partida simple la suelen realizar empresarios individuales que no suelen dar cuenta de sus operaciones a ningún otro socio o inversor, por tanto, la determinación periódica de resultados no ofrece relevancia en este sentido y, en segundo lugar, por la propia dinámica de la partida simple que no suele abrir cuentas de mayor para registrar transacciones relacionadas

con gastos e ingresos, de los que apenas queda rastro a no ser por los movimientos de los bancos y los registros extracontables de facturas relacionadas.

En los orígenes del método veneciano de cuentas, el libro diario era un registro sin más de las operaciones realizadas por el comerciante durante un determinado periodo de tiempo, sin que tuvieran lugar en el mismo operaciones de regularización de los resultados de la explotación, ni por supuesto otras consideradas hoy como básicas en el esquema de realización del libro diario moderno como es el cierre anual de cuentas. Tampoco se registraban operaciones de asientos compuestos, por tanto, si se producía, lo que era bastante frecuente, una transacción y quedaba pendiente de pago (cobro) una parte, primero se registraba la transacción a crédito en su totalidad, y en un asiento correlativo aparte se registraba el pago (cobro) por la cantidad correspondiente.

Sin embargo, sí recomendaba PACIOLI la utilización de la cuenta de pérdidas y ganancias como una cuenta de mayor donde se agrupaban y cancelaban las cuentas de resultados de los negocios del comerciante. En primer lugar, se consideraba el resultado de las operaciones de mercaderías, que al llevarlas por el método especulativo, su diferencia se saldaba contra la cuenta de pérdidas y ganancias. También se añadían otras cuentas relacionadas con los diversos gastos de la empresa que se circunscribían básicamente a dos, la cuenta «Gastos de mercaderías» y la cuenta «Gastos domésticos». La cuenta «Gastos de mercaderías» incluía todos los gastos ocasionados con las operaciones de compraventa, algunos de los cuales tenían lugar en momentos diferentes a las transacciones, y la cuenta de «Gastos domésticos» incluía los gastos de la casa del comerciante. Aunque a veces PACIOLI recalca que algunos comerciantes solían hacer una clasificación mayor de los gastos para llevar un mayor control sobre ellos. Pero repetimos, todos estos traspaos y regularizaciones de partidas se hacían en el libro mayor no en el libro diario, que quedaba pues estrictamente como un archivo cronológico de lo sucedido.

Una vez determinado el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias en el mayor su saldo se cancelaba en la cuenta de capital a efectos de formular lo que se denominaba el balance de comprobación de las cuentas del mayor. El balance de comprobación así formado contenía todas las cuentas de la empresa y se formulaba a los solos efectos de comprobar si las cuentas habían sido correctamente transcritas del libro diario al mayor. Aparentemente ese balance de comprobación está alejado de lo que sería un balance de situación clásico. En esta tesis HERNÁNDEZ (1994) plantea la duda de si las cuentas al estar formuladas según el modelo que nos proporciona PACIOLI nos pueden suministrar información relativa a la situación patrimonial de la empresa. Nosotros creemos en este sentido que efectivamente la información que nos proporciona el balance de comprobación final una vez canceladas las cuentas de gastos e ingresos en el mayor de pérdidas y ganancias es en realidad un balance patrimonial de la sociedad, aunque como hemos señalado ese no es a priori su objetivo.

4. Otros autores eran menos explícitos que PACIOLI en relación con las cuentas de resultados y se saltaban deliberadamente todos los pasos intermedios que proponía la Summa, liquidando las operaciones de gastos, y en general todas aquellas partidas que afectaban a pérdidas y ganancias, directamente contra una cuenta de patrimonio neto. Es el caso de SOLÓRZANO que liqui-

daba todas las operaciones de resultados (a excepción naturalmente de las cuentas directamente relacionadas con las mercaderías) utilizando al efecto la cuenta «**La hazienda que tengo**». Esta cuenta era una especie de cajón de sastre que incluía todas las cuentas que tenían que ver con una alteración de la riqueza del comerciante, por lo que, en realidad, representaba su patrimonio neto.

La cancelación de cuentas de gastos contra la cuenta de pérdidas y ganancias en el libro diario fue apareciendo progresivamente en manuales posteriores a PACIOLI, como sucede en el caso del neerlandés YMPYN (1543). SMALEMBACH (1951) atribuye primero la utilización de la cuenta de pérdidas y ganancias a Stevin en torno a 1600, sin embargo ya hemos visto como PACIOLI utilizaba un mayor que cumplía el mismo cometido.

Y es que la contabilidad en el Renacimiento tenía todavía una función principal que consistía en el registro y control de las operaciones por encima de otras consideraciones. Esta función va cambiando poco a poco y vemos como en la contabilidad de PACIOLI ya se manifiestan algunas preocupaciones por el resultado de las operaciones y algo menos por el aspecto patrimonial.

Hay que considerar que prácticamente hasta dos siglos después de PACIOLI las Ordenanzas de Comercio francesas de 1673 y, posteriormente, las Ordenanzas de Comercio de Bilbao de 1737 solo imponían para los comerciantes como obligatorias las cuentas anuales relativas al balance de situación de dos años consecutivos. Se pretendía evitar y paliar en lo posible la gran cantidad de quiebras fraudulentas que se estaban produciendo en la época. Dichas propuestas patrimonialistas se trasladarían posteriormente al Código de Comercio napoleónico de 1807 y de ahí sucesivamente a lo largo del siglo XIX a todos los códigos de comercio continentales.

Hasta tal punto es así que SMALEMBACH proponía centrarse en el cálculo de la renta del ejercicio después de la primera guerra mundial, en contra de las tesis más al uso de la época que como sabemos consideraban como la labor más importante de la contabilidad la determinación del patrimonio de la empresa. En orden al cálculo del resultado SMALEMBACH enfatiza la importancia de conceptos como el principio del devengo, la depreciación de inmovilizados y la utilización de partidas como las provisiones. Hemos de considerar que si bien el principio del devengo ha sido un PCGA desde tiempos remotos, su uso siempre ha estado secuestrado por sistemas contables más endebles y otros entornos que frecuentaban poco su uso, como es el caso de las contabilidades relacionadas con instituciones, generalmente públicas, cuya principal función son las meras justificaciones de gastos. También hemos de considerar que el principio del devengo tiene muchas lecturas que la problemática de sistemas contables más arcaicos no había desarrollado convenientemente.

Los otros dos conceptos que proponía SMALEMBACH eran más novedosos, ya que la depreciación de inmovilizados no es plenamente aceptada hasta las primeras décadas del XX, y por lo que respecta a las provisiones, básicamente referidas a pérdidas por deterioro de activos, estas habían sido introducidas en la regulación mercantil europea solo unas décadas antes en la Ley de Acciones alemana de 1884, ya que las provisiones por gastos futuros tenían una mayor tradición al venir contemplada la posibilidad de su dotación en algunos códigos de comercio europeos.

Para el lector actual que se acerca por primera vez a los escritos de SMALEMBACH no deja de producirle cierta extrañeza el hecho de que a pesar de que este autor centrara sus propuestas básicamente en aspectos relacionados con la averiguación del beneficio, utilizara para ello la cuenta que combatía, a la que consideraba un tanto desfasada en su cometido, y en este sentido llegó a denominar incluso a su manual con el título de *El balance dinámico*, ya que de la comparación de estos balances consecutivos es de donde se obtenía la renta del ejercicio.

5. El debate desde el mismo momento de la aparición de la partida doble tal y como estaba planteado por la escuela italiana renacentista estaba centrado en la sustitución de un sistema contable supuestamente basado en la partida simple por otro basado en la partida doble. El proceso de sustitución de un sistema por otro, dada la lentitud con que se transmitían los avances científicos duró no obstante varios siglos. Hoy en día, este debate sin embargo, no tiene la trascendencia que tuvo en su momento, porque la consideración técnica o procedimental de la contabilidad, en relación con el sistema contable a emplear ha quedado un tanto desfasada en el debate científico.

Es más, la denominada «teneduría de libros» (*bookkeeping*) es considerada por algunos no ya solo una disciplina menor de la contabilidad, sino que incluso es tratada por algún sector del mundo académico y profesional como una disciplina separada de la contabilidad misma. Abundando en esta línea, hay que señalar que concepciones más «modernas» con relación a la forma de hacer la contabilidad, como ocurrió en las décadas de los años 50 y 60 del siglo XX, con la «contabilidad matricial» o la «teoría de grafos» si bien supusieron en su momento una forma novedosa y diferente de hacer la contabilidad, actualmente están un tanto ajenas al debate científico.

Para DE ROOVER (1937):

«La contabilidad por partida doble debe su nombre al hecho de que cada asiento del Diario da lugar a la inscripción de dos partidas o asientos en el Libro Mayor, una de ellas al Debe y la otra al Haber. Pero, esta condición no es suficiente por sí misma: es necesario también que el importe asentado en el Debe sea igual que el asentado en el Haber y que todas las cantidades estén expresadas en la misma unidad monetaria que sirva de medida común. En consecuencia, cuando se sume el Debe y el Haber del Libro Mayor, los totales deberán ser necesariamente iguales, si las anotaciones han sido efectuadas con exactitud».

Para el diccionario Kohler la contabilidad por partida doble (*double-entry bookkeeping*) es un método seguido para registrar las transacciones, en el cual cada transacción u operación se registra siempre en dos o más cuentas. Debido a que el importe de cada una de las transacciones se expresa en dos cuentas (una vez como débito y otra como crédito) se deduce que la suma de todos los saldos de las cuentas deberá ser cero; o sea, que el total de los saldos deudores es igual al total de los saldos acreedores.

De las definiciones anteriores hemos de considerar que el único apartado que parece diferenciar la contabilidad por partida simple de la contabilidad por partida doble es de tipo formal,

al introducirse supuestamente el libro diario en la llevanza de la contabilidad, ya que tanto en la partida simple como en la partida doble las sumas del debe y del haber pueden o deben ser equivalentes. La partida doble exige este requisito, la partida simple lo puede cumplir o no.

Una crítica usual que se le hacía a la partida doble en sus primeras épocas era que al usar el libro diario, se utilizaba un sistema de registro que duplicaba el trabajo, con el riesgo añadido de una mayor posibilidad de equivocarse. Así en el siglo XVIII, el barón DE BIELFELD en un libro que tuvo una amplia difusión en Europa, se manifestaba contrario a la utilización de la partida doble en las cuentas públicas de la siguiente manera:

«En un vasto estado se acumulan las cuentas hasta un grado sumamente excesivo, y hacen inútiles los eficaces esfuerzos de los más infatigables calculadores, si no se busca un método sencillo y breve de formularlas. Esta consideración me impide aprobar el uso que se ha introducido en la mayor parte de los países de llevar las cuentas públicas en partidas duplicadas al modo de los negociantes; pues aunque esta invención que se debe a los italianos, sea excelente para el comercio de los particulares, no creo pueda adoptarse por lo que mira a la Real Hacienda, porque duplica el trabajo del que lleva la cuenta y razón y hay pocos que estén hechos a semejante estilo, y porque en el pase de las cantidades de un libro a otro, pueden experimentarse muchas equivocaciones y errores de cálculo. Mejor es en mi dictamen, apelar al simple método del cargo y data del que está enterado cualquiera que sabe contar y del que dependen las operaciones más sencillas de la aritmética».

El nombre mismo de partida doble, término con el que se ha conocido al método descrito por PACIOLI, es un nombre posterior. Se suele situar su origen en la literatura económica francesa del siglo XVIII. DE LA PORTE, un tratadista francés de la época, cuyos libros tuvieron una amplia repercusión en toda Europa, se negaba no obstante a utilizar el nombre de partida doble que usaban muchos de sus paisanos, prefiriendo utilizar el nombre de método perfecto para referirse a la partida doble y método imperfecto para referirse a la partida simple. El mismo DE LA PORTE señalaba como en los países del norte de Europa, Alemania, Países Bajos, etc., se le denominaba comúnmente al método de partida doble, «método veneciano».

SOLÓRZANO y sus coetáneos, equiparaban la partida simple a la «contabilidad de caja» y la contabilidad por partida doble a la «contabilidad de caja con su manual». El énfasis puesto en la denominación de la «caja» era porque para muchas pequeñas empresas privadas la contabilidad de la tesorería absorbía gran parte del tiempo dedicado a controlar las cuentas, pero no porque fuera realmente una contabilidad de caja. Y se le daba ese nombre siguiendo una tradición castellana que denominaba al libro diario con el nombre de manual, y al libro mayor, libro de caja.

Elocuente también en relación con la mezcla de términos y conceptos con que aparecen los primeros tratados en España nos la proporciona el mismo TORREGROSA, censor del tratado de SOLÓRZANO, cuando presenta el libro de este, e indica que el método que explica SOLÓRZANO en su manual no es diferente al método de «cuenta y razón» que previamente se había usado en Castilla

y que particularmente aparecía recogido en las Pragmáticas de Cigales de 1549 y en las de Madrid de 1522, que se dictaron al objeto de evitar la «saca» de moneda y metales preciosos de España. Posteriormente en 1793 DE JÓCANO también usa la expresión «cuenta y razón» para explicar su método. Sin embargo, cuando las Pragmáticas se refundieron en la «Novísima Recopilación» de 1805, se utiliza la expresión «método de debe y ha de haber» para referirse a la partida doble.

Remontándonos más al pasado, a la partida simple se la había denominado también en Castilla «método de cargo y data» o incluso también algunos «método del pliego horadado», aunque propiamente no se puede considerar que este último fuera ningún método contable sino un sistema formal de presentación de las cuentas encuadradas, ya que estas se llevaban en unos pliegos que una vez completados eran posteriormente horadados y cosidos con aguja y cordel.

6. Se suele decir que el método de la partida doble es un método en el que cada operación origina dos movimientos en las cuentas. Es decir, existe una cuenta que se carga (debita) y otra cuenta que se abona (acredita). Y se suele decir también que la partida simple solo origina el movimiento de una cuenta.

Sin embargo, no podemos estar más en desacuerdo con esta afirmación porque toda operación de intercambio por definición origina dos movimientos con independencia del método que se utilice para su registro. Incluso si el intercambio es unidireccional, caso de la donación, situación en la que no hay sacrificio para la obtención de un bien, y cuyo paradigma entra en conflicto directo con la contabilidad del siglo XX, que consagra como el elemento básico el coste histórico, también produce dos movimientos. Uno al registrar el producto recibido (o en su caso cedido) sin coste por su valor de mercado y otro movimiento como consecuencia del resultado obrado en el patrimonio neto al variar la riqueza de la empresa.

Sebastián DE JÓCANO Y MADARIA en su manual de 1793, a pesar de ser un conspicuo defensor de la partida doble para la contabilidad pública, al discurrir sobre los sistemas contables empleados en Castilla, encuentra que la diferencia entre partidas sencillas y las partidas dobles no es muy grande y la diferencia si existe, sabia apreciación, es más en la forma que en el fondo. DE JÓCANO argumenta que la distinción clásica de partidas sencillas en el sentido de que una operación mercantil solo ocasiona el asentamiento de una partida y de que la partida doble ocasiona el asentamiento de dos partidas es engañoso. Por una razón elemental, porque en el comercio, y no es consecuencia del sistema contable utilizado, siempre intervienen dos partidas. Por consiguiente, la diferencia entre partidas simples y partidas dobles es más formal que real. Lo que no acaba de entenderse totalmente en el discurso de DE JÓCANO es por qué si este autor considera que la diferencia entre ambos sistemas es más formal que real, por qué adopta una actitud absolutamente radical como defensor de la partida doble en un entorno (el de la contabilidad pública) que para la época no se consideraba tan importante.

7. Estamos de acuerdo en la consideración que la contabilidad por partida doble sorteaba el esquivo problema de los números negativos. No obstante, aparte de las dificultades matemáticas que suponían los números negativos existía también una dificultad de tipo cultural, ya que los

números negativos venían formando parte de un corpus más amplio que constituía una liturgia ajena al pensamiento generalmente aceptado por el cristianismo. El sistema decimal y sus símbolos estaban siendo utilizados por una fe contraria y en dura pugna con la cristiana, de ahí las reticencias por parte de los Estados Pontificios y sus áreas de influencia en Europa para aceptar dicho sistema. En la Edad Media todo se interpretaba en clave religiosa y moral. Los profetas de Asia menor habían invadido la filosofía occidental europea condenando al olvido durante siglos a los racionalistas griegos. Aristóteles, Platón y otros sabios de la antigüedad fueron así condenados al ostracismo durante siglos⁶.

También es cierto que la partida doble era una técnica de ingeniería de indudable envergadura para sortear los desafíos que imponían las luchas religiosas y las deficiencias de la ciencia. Pero hoy la partida doble no desempeña un papel tan trascendental en los sistemas contables modernos. Esto es así, en primer lugar, porque el libro diario se queda en el seno de la empresa y difícilmente sale de ella. Es más, muchas veces y me consta, las empresas que asesoran y las cuales llevan un seguimiento de las cuentas de las empresas no pasan muchas veces de legalizar los libros de contabilidad en los registros oficiales quedándose estos años y años en las estanterías de sus sótanos sin realizar un solo apunte. El asesor ha aprendido, y este ahorro se traslada de alguna manera al cliente, que es más rentable actualizar una contabilidad con motivo de algún requerimiento legal llegado el caso, que llevar 300 contabilidades, por citar un número cualquiera, convenientemente y con toda su requisitoria al día.

No obstante, el libro diario tiene una utilidad indudable para formular las cuentas anuales, cuando se siguen programas informáticos de contabilidad, porque estos se formulan automáticamente a partir de las cuentas llevadas mediante dicho libro. Pero esta utilidad viene impuesta por la especial forma de confeccionar las cuentas anuales. Me explico, si no se utilizara el libro diario como una herramienta de partida para registrar la información económica y financiera también se podrían formular las cuentas anuales utilizando otros registros. También es frecuente que cuando el asesor requiere al empresario para que le presente anualmente sus cuentas a efectos de cumplimentar sus obligaciones fiscales y legales, el asesor no le pedirá un estado detallado de las operaciones realizadas durante el ejercicio a través del libro diario, sino que frecuentemente le pedirá algo más elemental, como es un balance de comprobación de la empresa, es decir, una cuenta resumen de los libros mayores a efectos de liquidar el impuesto y posteriormente realizar las cuentas anuales.

La presentación de las cuentas anuales en forma de cuenta partida en dos, tiene mucho que ver con una forma de sentir y expresarse la contabilidad e incluso con una inercia de las formas, más que con una concepción científica y rigurosa del concepto de cuenta. Desde un punto de vista abstracto o matemático, una cuenta puede ser definida como un conjunto de variables dispuestas aritméticamente con el objeto de obtener un resultado.

⁶ Umberto Eco en su libro *El nombre de la rosa* nos ilustra de manera novelada como los libros de Aristóteles eran condenados al ostracismo en una época de oscurantismo y fe ciega como fue la Edad Media.

Actualmente el contable puede presentar las cuentas anuales, tanto el balance como la cuenta de pérdidas y ganancias en la forma clásica (dos cuentas) o en forma de lista (una cuenta). La tendencia moderna es presentarlas en forma de lista siguiendo la línea que nos ofrece el modelo matemático. En los últimos años, se ha tendido a que la cuenta de pérdidas y ganancias se presente en forma de lista, es la propuesta tanto del IASB como de otras instituciones importantes a nivel internacional como la SEC. Sin embargo, en algunos países, bien es cierto que en pocos, también se presenta en forma de lista incluso el balance de situación (léase UK).

Uno y otro modelo de presentación de las cuentas anuales enfatizan una serie de características en función del objetivo perseguido, sin que en general pueda decirse que resulta mejor uno que otro. Hay que tener en cuenta que cuando presentamos las cuentas en forma de lista única, se está enfatizando el hecho de que la cuenta tiene un objeto y se realiza con un fin, cual es el de obtener un resultado final, producto de un cálculo. De esta manera se obtiene una visión rápida y resumida tanto de la situación de la renta como en su caso del patrimonio de la empresa. No obstante, si lo que prima es el estudio detallado de los capítulos que han generado el resultado o, en su caso, el patrimonio, puede ser aconsejable la presentación de la cuenta partida en dos. Sobre todo en el caso de la cuenta de resultados, ya que la cuenta se compone de diversas operaciones simultáneas de gastos e ingresos que se dificultará si estos aparecen entrelazados. Por tanto, la cuenta partida nos va a permitir en determinados casos poder hacer un seguimiento más detallado de los diferentes capítulos de gastos e ingresos para poder estudiarlos de forma ininterrumpida y con mayor detalle.

Con relación a la utilización del libro diario, hemos de considerar que si echamos un vistazo a los manuales y libros de texto, que se utilizan en la didáctica de la contabilidad, sobre todo de los países latinos, nos encontraremos con que estos están plagados de asientos contables al modo de lo que se hace en el libro diario. Es el método preferentemente usado en el mundo académico para exponer los problemas contables. No ocurre lo mismo en los países anglosajones, donde el concepto de cuenta en su doble vertiente de cuenta matemática en cascada o incluso mediante la utilización de mayores en forma de «T» siempre ha tenido una mayor importancia. El mismo YAMEY nos ha indicado que todo el desarrollo marítimo del imperio inglés de la época en los siglos XVIII y XIX se hizo prácticamente olvidándose el sistema de partida doble. Si echamos un vistazo a los ejemplos de utilización de normas contables emitidos por IASB o FASB, que suelen aparecer como anexos a los pronunciamientos contables, nos encontramos con que estos ejemplos no están redactados al modo de asientos sino al modo de cuentas.

La utilización asimismo de asientos en trabajos monográficos dirigidos básicamente a iniciados se hace obviando los tradicionales asientos del libro diario que aparecen en los libros de texto. Cualquier trabajo que alcance un cierto nivel académico o profesional no solo los obvia sino que los desprecia e incluso los considera discurso de bajo nivel. En mi opinión esto se debe básicamente a una consideración ontológica en ciencia en general que supone que los ejemplos no suelen ser motivo de una buena práctica científica, ni incluso regulatoria, ya que en el fondo no hacen sino ejemplificar y, por tanto, redundar en lo que en el discurso teórico se sostiene, además de limitar al mismo tiempo su campo de aplicación a unos supuestos concretos. Sin embargo, también es cierto que el contable está habituado a razonar mediante asientos o, en su caso,

mediante cuentas, por tanto, el asiento en sí o en su caso la cuenta, y con mayor motivo si no va acompañada de cifras, no es un mero ejemplo, sino que es una liturgia que forma parte del discurso y la argumentación propia del contable. Cuando se estudian autores clásicos cuyo argot no estaba muy estandarizado en la época y respecto del cual los equívocos y las interpretaciones son bastantes usuales, los autores a menudo han criticado que su literatura no haya tenido ejemplos en los que sustentarse. Ha sucedido con las críticas a PACIOLI y a otros autores clásicos por tratadistas modernos como YAMEY, HERNÁNDEZ, etc.

En definitiva, el hecho de que SOLÓRZANO y otros consideren que el libro diario es el libro contable imprescindible a partir del cual se podrían elaborar todos los demás en caso de que estos se perdieran, no es sino una consecuencia del método empleado. En este sentido si se atribuye la máxima importancia a dicho libro y la mayoría de las anotaciones las efectúa en este libro en detrimento de los demás, resulta obvio que el libro fundamental será este y no otro.

8. El advenimiento de la sociedad industrial durante el siglo XX supuso el nacimiento de una nueva era caracterizada por un auge hasta entonces desconocido de **la contabilidad de costes y presupuestaria**. El enfoque que hasta entonces había prevalecido en Europa basado en una concepción eminentemente jurídica de la contabilidad y fundamentada en las escuelas italianas del siglo XIX capitaneadas por Fabio TESTA, CERBONI y otros, es desplazado por este otro y nace de esta manera una nueva forma de hacer la contabilidad utilizando para ello buena parte de los postulados que hasta entonces habían seguido los economistas de la escuela neoclásica. Así, el modelo de costes estándares se basa en la función de producción, el método de los costes directos (*direct costing*) en la teoría de los costes fijos y variables, el punto muerto en las funciones de producción homotética y la valoración de empresa toma como referente la teoría de la inversión. Muchos de estos teóricos entre los que habría que destacar al alemán SCHNEIDER comienzan a llamar a esta forma de hacer la contabilidad «contabilidad industrial».

Pronto aparecieron los primeros intentos de sintetizar los postulados de la contabilidad industrial en el libro diario utilizando los asientos de la partida doble. Y de nuevo el modelo de la partida doble muestra su potencial para absorber todo lo nuevo. Surgen primeramente los monistas. Los monistas integran en el modelo general de la partida doble su principal preocupación que era la de determinar y representar el itinerario de formación del coste industrial de los productos y sus principales márgenes. Para ello se agrupan en los diferentes tipos de costes todos los gastos de la empresa asignándolos según determinados criterios de imputación.

Posteriormente surgió la necesidad de diferenciar las parcelas interna y externa de la empresa. De esta manera surgen los dualistas que formulan un modelo de contabilidad por partida doble separando la contabilidad general de la contabilidad interna. Dentro de esta tendencia, aparecen diferentes escuelas, entre ellas los dualistas moderados que utilizan un modelo con cuentas reflejas. En los años 40 y 50 del siglo XX el debate entre los diferentes modelos es abierto. En esta tesitura aparece el plan contable francés utilizando un sistema dualista con cuentas reflejas. Posteriormente aparece el plan contable español de 1973 que en años sucesivos añadirá un nuevo grupo en su plan de cuentas, el grupo número 9 siguiendo la línea marcada por el modelo francés. Pero, para

cuando aparece el grupo número 9 en España el modelo de costes ya está en franca decadencia por lo que no consigue implantarse definitivamente en el país. Poco a poco se va produciendo un lento proceso de deserción entre las filas de los principales adalides que en su momento lo fomentaron.

Hasta tal punto había llegado la implantación de la contabilidad interna en España que las cátedras de contabilidad de las universidades se configuraban siguiendo dos modelos, la que seguía la línea de la contabilidad financiera y la que seguía la línea de la contabilidad de costes. En los años 90 esa diferenciación desapareció pasando a denominarse todas las cátedras previas existentes con el sugestivo título de cátedras de Economía Financiera y Contabilidad. En el Plan contable de 1990 no quedó ni rastro de la contabilidad de costes, parecía como si el mar se la hubiese tragado.

JOHNSON y KAPLAN en un conocido libro traducido al español con el título de *Auge y caída de la contabilidad de gestión* explican muy bien el desarrollo de todo ese proceso. En síntesis el libro, tras analizar todo el proceso de nacimiento y desarrollo de la contabilidad de gestión, nos viene a mostrar como la corporación financiera moderna se había ido alejando progresivamente de los postulados de la contabilidad de gestión. Las corporaciones industriales ya no producían un solo producto, sino una infinidad de ellos, y en muchos casos ni lo producían, solo se encargaban de su distribución y venta. Además muchos de los productos que ofrecían no tenían carácter industrial sino que eran servicios. Ese cambio de modelo, de una sociedad de carácter eminentemente industrial a una sociedad de servicios, unido a la diversidad de actividades que desarrollaban las corporaciones financieras modernas, hacía que el modelo contable de costes que proponía la contabilidad industrial quedara en entredicho y fuera abandonado en muchos de sus postulados.

Por supuesto el abandono de muchos de los modelos desarrollados por la contabilidad industrial no significó que se abandonara todo lo aprendido durante décadas, no todo cayó en saco roto. Muchos de los desarrollos de la contabilidad industrial se siguen aplicando con carácter interno a efectos de gestionar la empresa de una manera más eficaz. En algunos países que utilizan cuentas de resultados clasificadas por función, el reparto de cargas y gastos en las tesis que propicia la contabilidad de gestión tiene una mayor aplicación. Sin embargo en los países en los que se presentan las cuentas de resultados agrupadas por naturaleza del gasto, como mucho ha pervivido una especie de monismo moderado que aplican algunas pequeñas empresas de manera marginal. Sin embargo, de lo que no cabe ninguna duda es de que toda esa parafernalia de cuentas reflejas y contabilidades internas paralelas a la contabilidad financiera llevadas con las tesis de la partida doble, tal y como nos proponían el Plan General de Contabilidad francés o el grupo número 9 del Plan contable español, parecen haber caído desde hace varias décadas en el más profundo olvido.

9. Una de las asunciones básicas de la contabilidad empresarial actual es que esta tiene lugar en **entornos de empresariales competitivos** (GRAHAN y BELL, 1961). La competencia es la que sustenta el modelo de costes históricos en la medida que los bienes se adquieren por intercambio con otros y, por tanto, su consecución supone un sacrificio. Sin embargo, algunos autores han cuestionado esta consideración, ya que para ellos la contabilidad empresarial se puede aplicar tanto

en economías donde impera la libertad de mercado como en economías dirigidas o autoritarias (SMALEMBACH, 1951). No se trata de realizar aquí un estudio pormenorizado de la posible influencia de la contabilidad en el desarrollo del sistema capitalista, hecho este refutado con acierto por YAMEY, sino que se trata de profundizar en la aplicación de los diversos sistemas contables aquí debatidos, básicamente partida simple versus partida doble, en entornos económicos diferentes.

Si seguimos las tesis de los primeros, en entornos empresariales competitivos se impone una contabilidad del devengo frente a una contabilidad de caja, por una consideración elemental, porque la valoración y el juicio, factores decisivos en la contabilidad actual, para que puedan actuar sin fricciones necesitan del libre juego de la oferta y la demanda de los factores de producción. En entornos no competitivos, fuertemente intervenidos o economías bajo el sello del autoritarismo político, basta muchas veces una simple contabilidad de caja donde se anoten las asignaciones presupuestarias y el empleo que se hace de ellas.

El problema de la sociedad actual es que las cosas no son del todo de un solo color, es decir, ni las economías de mercado son tan de mercado como se suponen, ni las economías autoritarias o intervenidas están tan controladas como se las quiere presentar. Muchas economías de mercado presentan muchos productos intervenidos y sectores enteros subvencionados, y por su parte en las economías intervenidas se plantea el problema de la competencia internacional de muchos de sus productos a cuyos precios no son ajenas. Además, un ente público puede desarrollar su labor en entornos competitivos pero sin competir en el mercado, ni para ganar cuota de mercado, ni para sobrevivir, ya que su supervivencia dependerá muchas veces de las asignaciones presupuestarias.

Las economías de mercado presentan también problemas intrínsecos que han sacudido la médula de la filosofía contable actual produciendo soluciones erráticas y variopintas en la práctica, como es el caso de lo que se ha denominado como compraventas exitosas (*bargain purchases*). Las compraventas exitosas muchas veces encubren donaciones parciales. Sustraerse a ellas es sumamente complicado cuando hablamos de productos que no tienen un mercado eficiente por la sencilla razón de que no existen precios de referencia. La problemática por otra parte no es nueva y fue estudiada desde una perspectiva puramente económica y de justicia social por los escolásticos españoles de los siglos XVI y XVII al estudiar la teoría del precio justo.

De cualquier manera, una economía fuertemente intervenida no es ajena a las consideraciones técnicas que plantea cualquier contabilidad como es el caso de las amortizaciones, intereses corridos, provisiones, etc., con lo cual muchos de los postulados de la contabilidad empresarial tienen indudable aplicación en estos entornos.

La contabilidad empresarial no parece estar pues aparentemente al servicio de ningún sistema político, ni de ninguna ideología como han pretendido señalar algunos, pues puede existir y de hecho existe en cualquier organización de la vida social. Lo que es indudable es que una contabilidad empresarial va a tender a aplicarse con una mayor amplitud y sus postulados cobrar una mayor extensión y rigor en entornos de economía de mercado abiertos, y una contabilidad de caja o meramente presupuestaria va a tender a aplicarse en entornos intervenidos o en económicas o

sectores dirigidos, aun cuando como hemos visto que existen importantes excepciones y distorsiones a los modelos generales.

10. En relación con la asunción del paradigma contable habría que destacar en mi opinión un motivo que tiene que ver con la propia forma de sentir y expresarse la contabilidad de acuerdo a unas mínimas reglas de racionalidad económica y financiera, hecho no siempre discutido por la doctrina pero que cobra una relevancia fundamental. Para enfocar el problema debidamente vamos a distinguir dos momentos diferentes de tiempo, el momento de la elaboración de la información y el momento posterior de su presentación.

En la primera fase, es decir, en el momento de la elaboración de la información económica y financiera juega un papel decisivo la consideración temporal por encima de otros aspectos, como el tipo y la clasificación de las partidas que utilizamos. En este sentido si nosotros siguiéramos el sistema contable que nos impone el concepto clásico de cuenta matemática en el que anotáramos de una parte y con signo positivo, ingresos y aportaciones de los agentes económicos (empresario y acreedores), y de otra con signo negativo, gastos y adquisiciones, el conjunto, si hemos de ir registrando correlativamente las transacciones, sería un conjunto de adiciones, sustracciones y saldos tremendo que nos conduciría inevitablemente al caos.

Este factor engarza de algún modo con el primer problema que hemos considerado, es decir, el que tiene en cuenta las dificultades matemáticas que imponía un sistema de numeración como el romano. Parece, por tanto, más lógico elaborar las cuentas de forma separada en una hoja para el debe y en otra hoja para el haber. En esta forma de operar el resultado final se podrá obtener en cualquier momento mediante el enfrentamiento de dos únicas cantidades.

Otra cosa diferente como hemos señalado es el hecho de presentar las cuentas finales, pues estas no atienden a un criterio temporal sino a un criterio de ordenación por grupos y tipos de cuentas en orden a determinar el resultado final de las operaciones de un determinado periodo de tiempo. En este caso la presentación de las cuentas finales no presenta ningún problema si se hace en forma de cuenta única.

La suposición anterior ahonda en nuestra tesis de que la partida doble en realidad solamente supone un avance formal en la contabilidad, pues la elaboración y presentación de las cuentas en forma doble o partida es anterior al mencionado método veneciano, ya que es la forma natural y lógica de expresarse de la contabilidad.

11. En el manual de HENDRIKSEN y VAN BREDA (1992) se nos indica que toda la parafernalia que existe con relación al uso de la partida doble, y todo ese fárrago de términos como debe, haber, activo, pasivo, cargar, abonar, etc., se debe a la no aceptación de los numerales negativos en la matemática de la época. Estos profesores no citan a ningún autor ni corriente de opinión que pueda soportar la afirmación anterior, ya que la polémica parece haber acabado por formar parte del acervo cultural de un amplio sector del mundo académico y profesional y cuando esto sucede es difícil de atribuir la paternidad de tales ideas. La tesis, por otra parte, resulta sugesti-

va porque se explica desde el atasco de la ciencia durante siglos en un interesante problema de la matemática, sin embargo, nosotros, como ya hemos manifestado, disintimos básicamente de esta tesis, que solo admitimos como un coadyuvante más en el desarrollo y en el mantenimiento de las formas clásicas del paradigma contable.

Incluso en épocas arcaicas que se remontan a los primeros balbuceos de la contabilidad, el paradigma contable acabó aceptando una representación del modelo de negocio que le imponía el mundo real. Esta representación del modelo de negocio que le imponía el mundo real dio como fruto la cuenta partida en dos, que es la base del modelo matemático en que se basa el paradigma contable.

La cuenta partida en dos se impone, pues, por dos motivos básicamente. En primer lugar, porque todo intercambio produce dos movimientos, a cambio de una cosa que se recibe se entrega otra y viceversa, y en segundo lugar, porque la operativa matemática, no necesariamente el número negativo, impone de forma natural este modelo, aspecto al que ya nos hemos referido en el epígrafe anterior. La cuenta partida en dos se aleja del concepto de cuenta clásica que impone una única cuenta a efectos de determinación del resultado, ya que se elabora sin considerar el número negativo. El número negativo había lastrado, desde DIOFANTO al menos, la consideración del número entero como circunscrito exclusivamente al número positivo, debido a la identificación de número con magnitud, ¡obstáculo que duraría siglos!

El concepto de transacción produce un movimiento bidireccional. Pero incluso en las transacciones económicas unidireccionales, diferentes de las aportaciones y retirada de fondos de los socios, léase la donación o asimilados, la recepción/entrega de un bien supone el movimiento paralelo de otra cuenta que afecta al patrimonio neto de la empresa. El registro de las transacciones económicas unilaterales siempre supuso un trastorno para el contable. Incluso en tiempos más recientes el modelo del coste histórico al no suponer aparentemente sacrificio alguno para el receptor de la cosa donada, posibilitaba su no registro (PATON y LITTLETON, 1940).

Por tanto, el concepto de transacción, ya sea el modelo clásico bidireccional o unidireccional requiere que las cuentas sean consideradas doblemente. En este sentido, por tanto, entendemos que la contabilidad por partida doble no es ningún artificio para representar la realidad, sino que es la realidad misma la que impone su modelo.

En relación con el segundo argumento de por qué las cuentas han de elaborarse partidas, ya nos hemos pronunciado anteriormente y se basa en que esta representación de la realidad requiere que las cuentas sean registradas correlativamente en orden a la fecha de realización de la transacción, porque de otra manera la proliferación de sumas y restas indiscriminadas haría sumamente dificultoso el tratamiento de la información. Por tanto, la cuenta partida se impone para evitar ese caos de números. En realidad, si prestamos la suficiente atención, el libro diario y el libro mayor son la misma cuenta con funciones diferentes. El libro diario es el libro mayor de la empresa ordenado cronológicamente y, asimismo, el libro mayor de todas las partidas que intervienen en el sistema contable y que resume el periodo durante el cual el libro diario ha estado recibiendo saldos es otra cuenta de cargo y data, el balance de situación.

En esta línea, todos los intentos de los contables y los historiadores por hacernos creer que el modelo contable nació a partir de la aparición de la partida doble en el Renacimiento, y que todo lo anterior carece de significado contable, se nos antoja absolutamente baladí. Habría que retrotraerse a los orígenes de la ciencia de Administración, a culturas como hindú o incluso la caldea para comprender que las cuentas que nos proporciona el Renacimiento italiano solo suponen un avance, más en la forma que en el fondo en el paradigma contable clásico.

12. En sus orígenes la contabilidad utilizó los primeros sistemas contables, básicamente relacionados con las administraciones de las ciudades y los estados, para el control de las explotaciones con un objetivo claro de evitar fraudes y malversaciones tanto por parte de sus administrados como de sus administradores. Si recurrimos a los documentos más antiguos conocidos en la ciencia de la administración como puede ser el Arthashastra de KAUTILYA (siglo IV a. C.) se puede comprobar como los sistemas contables redundan en este concepto.

La contabilidad, pues, tenía básicamente una función de control sobre las explotaciones y los agentes que en ellas intervenían porque el resultado de las explotaciones era una variable exógena que dependía de condicionantes externos como la climatología, las catástrofes naturales, las guerras y otros factores sobre los que el ser humano poco podía influir. La consideración patrimonial, que es la otra gran vertiente sobre la que la contabilidad ha dejado sentir su peso, tampoco tenía gran incidencia, pues la tierra y todos los medios de producción incluida la fuerza de trabajo misma a menudo eran propiedad del soberano, por tanto, la valoración patrimonial de los elementos de la producción era absolutamente innecesaria.

Este sistema va evolucionando poco a poco y ya en la Edad Media con el desarrollo del comercio surge la necesidad de llevar un registro detallado de los negocios de los particulares para poder controlarlos y evaluarlos oportunamente. Sin embargo, en sus comienzos, estos negocios no englobaban la totalidad de las actividades que desarrollaba el comerciante sino solo negocios concretos. Tampoco se consideraban usualmente los elementos patrimoniales de los activos involucrados en los negocios, con la única excepción de la tesorería, pues lo que se pretendía era estudiar y controlar el desempeño de una serie de operaciones determinadas.

La necesidad de registrar al comienzo de la actividad empresarial una transferencia unilateral de riqueza que se produce del empresario al negocio propicia la utilización de una cuenta de neto que PACIOLI denomina «capital» y otros como SOLÓRZANO la llaman «La hacienda que tengo». Las cuentas de neto, y este es un hecho generalmente reconocido por la doctrina, marcan la primera modificación importante en los sistemas de registro contable del Renacimiento y con ella nace la contabilidad vista como un sistema para registrar operaciones de tipo patrimonial, y aunque esta función de tipo patrimonial es considerada en un principio con un carácter más bien marginal poco a poco va imponiéndose.

Pero el cambio realmente importante que van a experimentar las cuentas de las sociedades va a venir con el nacimiento de las sociedades mercantiles y la necesidad subsiguiente de adaptarse a esta nueva realidad empresarial. Estas nuevas sociedades nacen con la apertura del comer-

cio internacional a nuevos escenarios interoceánicos al comienzo de la Edad Moderna. La ruta de las especias con Asia y el comercio de metales con América van a necesitar de empresas fuertes y bien capitalizadas que puedan hacer frente a estos nuevos desafíos. Al principio las empresas son estatales o cuasi estatales pero poco a poco van dejándose en manos de los particulares.

La sociedad anónima va a representar el nacimiento de un ente con personalidad jurídica propia para el cumplimiento de sus fines y va a necesitar de un patrimonio propio desligado del patrimonio de los comerciantes que la constituyen. La entidad no se va a agotar exclusivamente tras la realización de un negocio sino que normalmente va a continuar su actividad de manera indefinida. De esta manera se va a producir también una transferencia unilateral de recursos periódicamente de la empresa a los propietarios en forma de reparto de resultados.

Los registros contables pasan, por tanto, a considerar las operaciones patrimoniales como algo usual y con ello el balance de situación pasa a ocupar en la contabilidad el papel que anteriormente había ocupado en importancia la cuenta de pérdidas y ganancias o, en su caso, también la cuenta de tesorería. Los registros contables poco a poco se agrandan y se oscurecen, pero la cuenta no varía, conceptualmente es la misma que cuando solo se registraban ingresos y gastos, se la utilizaba exclusivamente para controlar a administrados y administradores, o, simplemente, era útil para efectuar un seguimiento a la tesorería, solo que la panoplia de cuentas ha aumentado.

Paulatinamente las cuentas evolucionarán e irán sufriendo modificaciones formales, YMBIN, agrupa cuentas diversas de gastos en pérdidas y ganancias en el libro diario y posteriormente se llega incluso a la realización de asientos compuestos, hecho este desconocido en la metodología de PACIOLI. Más adelante se llega incluso a la realización en el mismo libro diario de operaciones a gran escala de reclasificación y determinación de resultados así como a la agrupación de todos los elementos patrimoniales en el asiento de cierre, hecho este que tampoco contemplaba la contabilidad del Renacimiento. En este sentido el libro diario se constituye en un *Opus Magnum* que llega a contener todos los elementos de la contabilidad, desde la creación de la empresa, pasando por las diversas operaciones que realiza, hasta llegar a la determinación del resultado (cuenta de pérdidas y ganancias) y a la propia determinación del patrimonio de la empresa en el asiento de cierre del ejercicio (cuenta de balance).

Sin embargo, si prescindimos de las operaciones de reclasificación para la determinación del resultado y de las operaciones del cierre del ejercicio, en realidad el libro diario no es sino un libro mayor general de la empresa ordenado cronológicamente. Y la cuenta de resultados del ejercicio no es sino la cuenta mayor de gastos e ingresos ordenada por partidas como también lo es en el aspecto patrimonial el balance de situación. La conclusión es que la partida doble no es sino la evolución natural de los sistemas de representación clásicos de los modelos contables siguiendo el signo de los tiempos.

Otra conclusión que permite esta reflexión es que los sistemas contables han evolucionado tratando de mostrar las preferencias de cada época. Es decir, primeramente interesaba el control y en este sentido los sistemas contables se diseñaban con el objetivo de controlar el uso que

se daba a los recursos de la producción. Entre los motivos por los que posteriormente se tendió más a la determinación del patrimonio que a la cuenta de resultados, hemos de considerar entre otras cosas el hecho de que siempre se ha pensado que el resultado del ejercicio en realidad es una cuenta más de patrimonio neto y, por tanto, es una subcuenta de la cuenta principal que es el balance de situación. También habría de estimar el hecho de que durante largo tiempo se consideraba que el resultado del ejercicio se podría determinar preferentemente comparando dos situaciones patrimoniales en diferentes momentos de tiempo, por lo que no era imprescindible su formulación.

Posteriormente, esta visión cambia y en este sentido se incorporan al modelo contable conceptos básicos directamente emparentados con la determinación del resultado sin hacer referencia ni al balance ni a la cuenta de pérdidas y ganancias, sino que forman parte del propio modelo en sí mismo considerado. Surge así un concepto más elaborado del *matching principle* en los años 40 del siglo XX por parte de PATON y LITTLETON que se considera imprescindible para entender muchos procesos contables actuales. En este sentido algunos autores como BRIEF hablan incluso del *historial cost and matching* para referirse al sistema contable imperante.

Desde un punto de vista práctico el desarrollo de los negocios con el auge de la subcontratación y la percepción de la existencia de negocios absolutamente rentables sin apenas patrimonio físico y la concienciación entre los diversos agentes económicos de la conveniencia de determinar la cuenta de pérdidas y ganancias mediante la consideración de sus partidas para su desglose y estudio, en lugar de la determinación del resultado mediante la comparación de patrimonios en dos momentos consecutivos de tiempo, hace que la cuenta de pérdidas y ganancias pase a ocupar de nuevo el primer lugar en cuanto a preocupación de los diversos agentes económicos.

Sin embargo, ya recientemente debido a la pérdida de relevancia de la contabilidad para reflejar la auténtica realidad patrimonial de la empresa, hecho constatado de manera notable tras la última revolución tecnológica de finales del siglo XX, donde el ratio PVC ha llegado a escalar a valores insospechados hacia solo unas décadas, ha posibilitado que en los últimos tiempos se haya tendido de nuevo a una contabilidad con la preocupación esencial puesta en el aspecto patrimonial.

13. HERNÁNDEZ ESTEVE (2005), siguiendo una larga tradición latina e hispana, considera no solo que el libro diario es el libro más importante de la partida doble sino que además sin el libro diario no puede existir la partida doble. En este sentido indica que:

«para mí el libro Diario es, precisamente el hallazgo fundamental de la partida doble, un libro por orden cronológico, donde se registran las operaciones con enunciación de las cuentas implicadas, la relación que se establece entre ellas y los detalles completos de la operación. Sin libro diario no puede haber partida doble».

HERNÁNDEZ plantea la controversia como consecuencia de que la doctrina considera los libros de la familia Masari de Génova fechados en el 1340 como la primera vez que la contabilidad

del Renacimiento sigue los postulados de la partida doble. Sin embargo, es consciente de que en realidad el primer libro diario conocido es el de Andrea BARBARIGO fechado en 1430. HERNÁNDEZ confiesa que planteó este problema a su amigo y colega ANTINORI quien le espetó siguiendo las tesis de Federico MELIS, que la existencia de un requisito formal como es la existencia del libro diario no invalida la tesis de que la familia Masari pudiera llevar las cuentas por partida doble, ya que la contabilidad por partida doble es una idea, un concepto, con independencia de la presentación formal de los registros. Pero HERNÁNDEZ no pareció entender absolutamente nada de la explicación de Antinori y posteriormente vuelve a la carga con renovado ímpetu.

Conceptualmente ya hemos indicado que el libro diario y el libro mayor son prácticamente lo mismo aunque obedezcan a funciones diferentes y por eso a veces pueden confundirse. De hecho en las contabilidades Castellanas del siglo XV e incluso algunas posteriores, el libro de «Cargo y Data», libro de «Cargo y Descargo», también denominado por DEL CASTILLO (1525) libro de «Data y Recibo», cumplía la función de servir de libro mayor y libro diario al mismo tiempo, ya que en el libro se anotaban fechadas tanto las entradas en el cargo como las salidas en el haber. Si comparamos dicho libro con la contabilidad del devengo actual los conceptos no parecen coincidir pues los gastos tienen saldo deudor y los ingresos saldo acreedor, no obstante, si tenemos en cuenta que el libro de cargo y data funcionaba como una contabilidad de caja las cosas cambian sustancialmente.

Además la utilización del libro diario no es privativa del Renacimiento italiano, el libro diario ya se utilizaba anteriormente en la banca de la Grecia clásica. Los trapezitas o banqueros llevaban dos libros de cuentas las *Efemérides* y las *Trapezítica Grammata*. Las Efemérides eran una especie de libros de diario o borradores donde se iban registrando las transacciones a medida que iban sucediendo. Por su parte, los *Trapezítica* (del griego trapeza, mesa) tenían un aspecto más formal y eran libros de mayor fundamentalmente relacionados con las cuentas de los clientes. Dicha tradición pasa posteriormente a Roma y así en las economías domésticas el paterfamilias utilizaba el *Adversaria*, una especie de diario, y el *Codex Acepti and Expensi* que era una especie de libro mayor donde se registraban las operaciones con clientes y acreedores y que en palabras de Cicerón era el libro realmente importante de la época.

Por tanto, nosotros frente a la tesis de MELIS y toda la contabilidad italiana que atribuye la paternidad intelectual de la partida doble al Renacimiento italiano, y aplicando las mismas recetas de MELIS quien sostenía que la partida doble es un concepto, que no se sustenta ni en la introducción de las cuentas de neto, ni en la utilización del libro diario, hemos de concluir afirmando que la partida doble se sustenta y subyace efectivamente en el concepto de transacción y el mero registro de esta pone de manifiesto aunque pueda ser de una manera rudimentaria. En este sentido MATTESSISCH ha encontrado indicios de la cuenta de capital en el Arthasastra de KAUTILYA, libro que a pesar de haber sido escrito 1800 años antes que el de PACIOLI, lo considera conceptualmente superior, pues en el fondo la Suma, y esta es una opinión personal, no va más allá de la descripción de una mera teneduría de libros. MATTESSISCH ha ido incluso más lejos, ya que ha sostenido la presencia del principio de dualidad en algunos registros de arcilla de la cultura Mesopotámica al reinterpretar los hallazgos arqueológicos de SCHMANDT-BESSERAT.

14. En los últimos años los sistemas contables han tenido que aceptar nuevos estados financieros que si bien no tienen la importancia de las cuentas anuales clásicas, i. e. balance de situación y cuenta de resultados, sí han adquirido cierta importancia en determinados ámbitos económicos y financieros. Nos estamos refiriendo al estado de cambios en el patrimonio neto (ECPN) y al estado de flujos de tesorería (EFT). Las propuestas no son nuevas y para su aceptación final han precisado de un largo proceso de maduración.

A principios del siglo XX el debate en relación con la cuenta de resultados ya puso de manifiesto la existencia de dos conceptos con respecto a la misma; por un lado, estaban los partidarios del denominado *current-operating performance concept* y, por otro, los partidarios del *all-inclusive concept* (BRIEF, 1996). Los primeros atendían a un concepto de renta de acuerdo a lo que los primeros códigos de comercio europeos proponían en el siglo XIX en atención al principio de realización. Los segundos pretendían incorporar a la cuenta de resultados otras operaciones relacionadas con las variaciones de neto. DICKSEE, PATON y otros teóricos de la contabilidad se ocuparon profusamente del asunto en las primeras décadas del siglo XX. La cuestión cobra una especial significación, no ya solo en relación con la renta distribuible para los accionistas o a pagar a las Administraciones públicas, sino también en relación con la capacidad predictiva de los dos modelos para determinar el valor de la empresa.

En décadas anteriores, la contabilidad había puesto un especial énfasis en que los cambios en el patrimonio neto pasaran efectivamente por resultados. En su momento, esta tesis fue también uno de los principios inspiradores que subyacían en el Plan General de Contabilidad (PGC) de 1990, que prefería ajustar con resultados en lugar de con cuentas de patrimonio neto buen número de operaciones. La tesis tenía una honda reminiscencia en el pensamiento contable en la consideración del balance como cuenta básica de la contabilidad y por tanto como determinante en sí de la renta de la empresa al comparar dos periodos contables consecutivos. También dejaba sentir su peso la consideración fiscal que pretendía en caso de duda ofrecer una alternativa que de alguna manera contribuyera a incrementar la tributación de las sociedades, sobre todo en países como España donde el aparato regulatorio de la contabilidad estaba exclusivamente en manos de la Administración pública.

Sin embargo, la contabilidad ha tenido que aceptar, en detrimento del modelo básico del coste histórico, muchos cambios producidos en el patrimonio neto que no pasan por resultados. El origen más reciente del ECPN en España lo encontramos en la denominada *Comprehensive Income* implementada en los US GAAP en los años 90, corriente a la que se sumó poco tiempo después el IASB. La cuenta no es una novedad en el sentido literal del término, pues ya en España el Estado de Variación en los Fondos Propios aparecía como una nota de la memoria del PGC de 1990 y pretendía mostrar una información similar y para algunos incluso de una forma más clara y diáfana que el actual ECPN. No obstante en el PGC de 2007, el ECPN adquiere rango de cuenta separada de la memoria con identidad propia.

El ECPN surge pues como una respuesta de la contabilidad a los cambios experimentados en los mercados recientes donde se produce una progresiva pérdida de importancia del balance

de situación para reflejar la situación económica financiera de la empresa. Sin embargo, no nos engañemos, no es función de la contabilidad, mostrar en los estados contables valores próximos a los de mercado. En este sentido rúbricas como la amortización de activos no pretenden ser un sistema de valoración de activos sino un sistema de asignación de gastos. Quien pretenda pues ir por el camino exclusivo del *mark-to-market* deja de lado aspectos fundamentales de la contabilidad, a la vez que ahonda en algo que la contabilidad tradicionalmente ha tratado de evitar: el subjetivismo valorativo de quien ha de presentar las cuentas.

Hay que tener en cuenta que los estados contables simplemente se han alejado de los valores de mercado en las últimas décadas porque los mercados han vivido un proceso de fuerte expansión que ha durado desde el fin de la última crisis del petróleo de los años 70 hasta el año 2000. Ni en la época dorada de la economía en los años 20 se vivió un momento de mayor esplendor en los mercados.

Dos factores inciden de manera notable en este *boom* de los mercados; por un lado, el tremendo avance de la tecnología, que marca de manera indefectiblemente ya toda una época comparable si se quiere a la última gran revolución industrial y, por otro, un periodo de abaratamiento del precio del dinero desconocido para occidente sobre todo a partir de la primera crisis del año 2000. Los factores que los implementan sería arduo de exponer en pocas líneas. Baste pensar entre desde el fin de la primera guerra mundial hasta la crisis de los años veinte, en concreto desde 1918 a 1929, el indicador más importante para muchos de los mercados como es el *Standard and Poor 500* (SP 500) se multiplicó por 3,44 veces. Sin embargo, en el periodo que va de 1980 a 2000 el SP 500 se multiplicó por 12,15 veces. En tasa acumulativa, en los años 20 el índice americano subió al 11,9% anual, frente al 14,8% de tasa acumulativa anual que lo hizo consecutivamente en las dos últimas décadas del siglo XX.

Como consecuencia de todos estos factores, el sistema del coste histórico sufre un duro golpe a principios de los noventa. SMALEMBACH consideraba que el sistema de contabilidad basado en el coste histórico estaba inspirado en una interpretación de los autores de los códigos de comercio decimonónicos europeos por llevar el concepto de realización a sus últimas consecuencias. En ese sentido, se consideraba que el resultado había que considerarlo cuando realmente se producía una transferencia de bienes y servicios. Hoy esta concepción es interpretada por un amplio sector del pensamiento contable de una manera laxa, pues el contable puede actualizar básicamente los elementos patrimoniales con cuentas de neto cuando se produzca una variación sustancial en su valor y llevar a resultados las cuentas de neto cuando se considere que es necesario en atención al principio de realización. Luego llevar las cuentas a valores actuales no está en absoluto reñido con una interpretación clásica del principio de realización.

El principio de realización tal y como se consideraba en los años 60 (AAA 1964) establecía dos supuestos básicos para considerar realizada la renta: la existencia de transacción y la existencia de bienes líquidos o cuasilíquidos. Pues bien, el test de realización se rompe de manera flagrante a principios de los años 90 con las propuestas de la SEC, que quería acabar con las operaciones de manipulación de resultados en el caso de los instrumentos financieros. A esta corriente se suma el FASB y en 1991 aparece del SFAS 107 donde se propone llevar la contabilidad de ciertos instru-

mentos financieros al *fair value*. Al principio esta filosofía se aplicaba solo a las entidades de tipo financiero, sin embargo pronto se extiende a todos los sectores de la economía con la aparición del estándar sobre la contabilidad de los instrumentos financieros (SFAS 115) y sucesivamente con la aparición del nuevo estándar sobre las donaciones (*contributions*) para las entidades de tipo no lucrativo (SFAS 116).

El cambio de filosofía supone en opinión de WYATT (1991) el golpe más duro asestado a la armadura de costes históricos en los últimos 50 años, y supone que ciertas inversiones se actualicen sin que tenga lugar siquiera existencia de transacción, utilizando incluso para ello cuentas de resultados en el caso de los instrumentos financieros más líquidos. Ocurre algo parecido con la donación, en el que además de existencia de transacción unilateral, es decir, transacción sin contraprestación, se propone su registro utilizando incluso cuentas de resultados. Estos dos cambios trascendentales en contabilidad suponen el nacimiento de un nuevo paradigma contable que abre unas posibilidades y unos interrogantes insospechados para la contabilidad hasta la fecha.

15. En contabilidad se ha acuñado el término «**contabilidad limpia**» procedente del término anglosajón *clean surplus accounting* (CSR) para referirse al hecho de que la cuenta de resultados ha de reflejar todos los cambios experimentados en el patrimonio neto. A contrario sensu se habla de «contabilidad sucia» *dirty surplus accounting* para referirnos al hecho de que existen cuentas que hacen variar el neto de la empresa sin pasar por resultados.

La expresión ha sido muy utilizada en teoría de la contabilidad, ya que constituye una excelente herramienta de carácter analítico para estudiar el crecimiento y la valoración de la empresa desde una perspectiva netamente contable.

La denominada *clean surplus relation* se puede expresar como:

$$bv_{t+1} = bv_t + x_t - d_t$$

Es decir, el valor en libros a finales del año $t+1$ es igual al valor en libros a principios de año t más los beneficios obtenidos menos los dividendos repartidos⁷.

La tesis que propugna la CSR no es nueva y ya fue estudiada en diferentes momentos del tiempo y con objetivos diferentes a principios de siglo por DICKSEE. Fue retomada en los años 30 por PREINREICH en relación con la valoración de activos y empresas y más recientemente nos la encontramos en los trabajos de EDWARDS y BELL. La CSR no considera contabilidad sucia las aportaciones y retirada de fondos de los empresarios, aunque sí otras operaciones que afectan al

⁷ La CSR, si no es correctamente perfilada y acompañada de las oportunas puntualizaciones puede llamar a engaño, ya que, $x_t = bv_{t+1} - bv_t + d_t$, y en este sentido se podría interpretar como que el beneficio podría contener cualquier variación de neto, tesis totalmente contraria a lo que postula y defiende la contabilidad limpia.

neto como puedan ser revalorizaciones o minusvaloraciones de activos con abono a cuentas de reservas por citar algunas de operaciones de las más usuales.

Sin embargo, a pesar del término un tanto despectivo de contabilidad sucia, lo cierto es que gran parte de las operaciones en la contabilidad actual se reformulan en términos de esta contabilidad. WALHS (1995), que estudió la propuesta de la CSR en USA y UK, llegó a la conclusión de que la contabilidad limpia alcanzó su cenit en los años 70 iniciando a partir de entonces un lento cambio hacia la contabilidad sucia.

La CSR ha cobrado una especial significación en los últimos años como consecuencia del auge inusitado de los intangibles en el mundo de la empresa y en especial del cambio experimentado en la contabilidad del GOODWILL a partir del año 2000, lo que ha propiciado que trabajos que analizan estos activos, como han sido los de OHLSON y FELTHAN, hayan sido especialmente valorados. Estos autores, a los que han seguido muchos otros, han iniciado una importante línea de investigación incorporando un importante aparato analítico, quizás más novedoso en el aspecto formal que en el fundamental. Para ello, utilizando el modelo neoclásico del descuento de dividendos, han ido introduciendo supuestos novedosos con base en las cadenas de Markov, para intentar demostrar analíticamente algunas de las propiedades inherentes a las cifras contables.

La utilización de las cifras contables en asuntos de valoración ya ha demostrado su utilidad en detrimento de tesis más financieras que apostaron por medidas más relacionadas con el *cash-flow*. En este sentido trabajos empíricos como los de BALL y BROWN y los de BEAVER en los 60 y o el de PENMAN y SOUGIAMIS en los 90 por citar algunos de los más conocidos abundan en esta tesis.

16. Por lo que respecta al estudio del **estado de flujos de efectivo** (EFE), también denominado estado de tesorería, estado de *cash flow*, etc., hemos de indicar que el efectivo hace referencia a los activos más líquidos de la empresa: los activos monetarios. Aquellos que no necesitan valorarse independientemente puesto que su valor ya aparece denominado en la cifra que los representa. El FASB (1973) los define como aquellos activos cuya suma aparece fija en términos de unidad de cuenta.

El término «efectivo» es pues sinónimo de tesorería, o simplemente de dinero. En la literatura contable y financiera a menudo nos lo encontramos también en sus términos anglosajones, *cash* o también *cash-flow*. Existen también algunos activos cuasi-líquidos, como son algunos activos financieros de valor fácilmente determinable por cotizar en mercados muy activos, que a veces son asimilables a dinero. Por tanto, la primera preocupación del regulador ha sido usualmente la definición de lo que ha de entenderse por efectivo. El PGC de 2007 nos ofrece una definición diciendo que efectivo es «la tesorería depositada en la caja de la empresa, los depósitos bancarios a la vista y los instrumentos financieros que sean convertibles en efectivo y que en el momento de su adquisición su vencimiento no sea superior a tres meses, siempre que no existan riesgos significativos de cambio de valor y formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la empresa». Por tanto, el PGC asimila el término efectivo a la tesorería de la empresa, o más bien, a los activos que para la empresa en particular constituyen la gestión normal de su tesorería.

Hay que señalar que el EFE se ha impuesto como documento contable por la creciente importancia de la valoración y el juicio en contabilidad. Esta circunstancia produce que el beneficio contable sea considerado hoy más que nunca una opinión; es, por tanto, manipulable. Sin embargo, para muchos el *cash flow* es un hecho. Se podrá discrepar de las políticas económicas seguidas en la empresa, de si se ha aplicado este o aquel criterio valorativo, incluso de si la contabilidad resulta útil muchas veces dada la enorme cantidad de operaciones que se le ocultan o por las cifras que se le ocultan o declaran, pero no de la medida y el movimiento de la tesorería. Desde esta perspectiva las inversiones al final siempre se traducen en el ciclo dinero-inversión-dinero. Por tanto, a la hora de estudiar el estado de variación de fondos en la empresa ha prevalecido por su simplicidad y contundencia la definición de fondo como equivalente a efectivo.

En efecto, tradicionalmente los estados de fondos se han basado en diferentes definiciones del concepto fondo a efectos de su estudio y presentación contable. En este sentido, además del concepto de efectivo, también se ha usado un concepto menos líquido como es el concepto de circulante, y en tal caso los estados de origen y aplicación de fondos (EOAF) referidos a este concepto han estudiado las variaciones del circulante de la empresa. Por último, también se ha utilizado un concepto amplio de fondo que abarcaba todo tipo de fondos, en este sentido, el EOAF ha estudiado las variaciones de fondos tanto fijos como circulantes de la empresa. Sin embargo, el concepto de efectivo es el que ha prevalecido en la normativa contable internacional desde la década de los 70.

El regulador español, siguiendo el tópico del *Spain is different*, diseñó en el PGC de 1990 un EOAF que denominó cuadro de financiación. Dicho cuadro de financiación utilizaba un concepto de fondos, que partiendo de la definición de circulante, al final recogía todo tipo de fondos, circulantes y fijos.

En mi opinión esta mezcla de conceptos absolutamente diferentes era producto, por un lado, de una errónea definición de circulante, ya que el regulador español lo hacía indistintamente partiendo tanto de los elementos de circulante como de los elementos de fijo, dada la identidad matemática de ambas fórmulas⁸ y, por otro, de sus dudas razonables, por otra parte lógicas, de que un cuadro de financiación solo habría de recoger variaciones de circulante como proponía una corriente de opinión bastante extendida.

En este sentido, a efectos prácticos de su presentación, partiendo de dos balances anuales consecutivos, se ajustaban todas aquellas operaciones, como era de suponer, que no suponían movimiento con el exterior. Nos referimos, naturalmente, a amortizaciones, provisiones, reclasificaciones, etc. No obstante, el modelo establecía excepciones, así, los deterioros de valor de cuentas de circulante en la medida que suponían una variación de este no los ajustaba.

⁸ Matemáticamente la cifra ya se use la definición de activo circulante menos pasivo circulante o de pasivo fijo menos activo fijo es obviamente la misma, sin embargo cualitativamente la diferencia entre fondos fijos y circulantes no es la misma y puede llevar a errores conceptuales importantes, como le ocurrió al PGC de 1990.

El modelo, naturalmente, producía múltiples incoherencias y no acababa de pasar la prueba de fuego: no había manera de que un estudiante medio pudiera entenderlo en los años en que tuvimos que explicarlo para dar cumplida cuenta de la contabilidad oficial española si queríamos hacer las cosas con un mínimo de dignidad. Y es que parafraseando a SAMUELSON, si yo no puedo explicarle a mi mujer, que está en otros temas, los resultados de mi investigación con palabras que me pueda entender, seguramente habré fracasado en ella. No me voy a extender más, ha llovido mucho. Solo decir que en España hasta 2007 los estados de flujos de fondos no se recondujeron al estado de la cuestión que existía a nivel internacional en los años 70. Nunca es tarde si es para mejorar.

CONCLUSIONES

La tesis que sostiene que la partida doble surge como consecuencia de la resistencia de la matemática para aceptar el número negativo resulta sugestiva porque explica desde un punto de vista científico el atasco de la ciencia durante siglos en un tema tan controvertido. Sin embargo, lo cierto es que después de aceptarse el número negativo, la contabilidad ha seguido expresándose siguiendo básicamente los mismos cánones, lo que prueba que las limitaciones que imponía el número negativo han operado en aspectos más puramente formales que conceptuales en relación con la elaboración y con la presentación de la información financiera.

En la misma línea, nuestra tesis es que la partida doble, tal y como nos la muestra el modelo de cuentas del Renacimiento italiano, no inventa nada, este no hace sino reproducir de forma analítica y lógica el concepto de transacción, concepto que ya estaba impreso aunque de una manera arcaica en modelos contables anteriores. Incluso en las transacciones económicas unidireccionales, diferentes de las aportaciones y retirada de fondos de los empresarios, hecho controvertido y en pugna con el concepto de coste histórico, el paradigma contable ha acabado reconociendo mayoritariamente, la existencia de dos movimientos en las cuentas.

Finalmente decir, que se suele argüir que ha sido la matemática la que ha limitado la utilización de la contabilidad al imponerle severas restricciones e incluso inventar un sistema para expresarse. Nosotros creemos que ha ocurrido precisamente todo lo contrario, que ha sido más bien la contabilidad a través del modelo «debe-haber» la que ha contribuido y facultado a la matemática para entender y aceptar el obstáculo epistemológico que tradicionalmente le ha supuesto el significado matemático del número negativo y no solo eso, sino que como recientes estudios han demostrado, los primeros atisbos de utilización de la numeración y e incluso de la propia escritura están estrechamente vinculados al uso del comercio y al registro de las transacciones comerciales.

Bibliografía

- ANÓNIMO: *Nueve capítulos sobre el arte de las matemáticas*, China, Dinastía Zhou siglos I y II a. C.
- ANTINORI, C. [2004]: «La contabilità pratica prima di Luca Pacioli: Origine della Partita Doppia», *De Computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad*, diciembre.
- BALL R. y BROWN P. [1968]: «An empirical evaluation of accounting income numbers», *Journal of Accounting Research*, Autumn, págs. 159-178.
- BALLESTERO, E. [1975]: *Teoría y estructura de la nueva contabilidad*, Alianza Universidad.
- BATTACHARYYA. A. K. [1988]: *Modern accounting concepts in Kantilya's Arthasastra*, Calcuta, KLM Private Ltd.
- BEAVER, W. H. [1989]: *Financial Reporting: An accounting revolution*, Prentice Hall.
- BIELDFELD (Barón de), J. F. [1768]: *Instituciones Políticas*, Madrid.
- BRAGMAGUPTA [628 d. C.]: *Brahma-sphuta-Siddhanta*.
- BRIEF R. y PEASNELL, K. (eds.) [1996]: *Clean Surplus Accounting: the Link between Accounting and Finance*, Nueva York.
- CARRUTHERS, B. G. y ESPELAND, W. N. [1991]: «Accounting for Rationality: Double-Entry Bookkeeping and the Rhetoric of Economic Rationality», *The American Journal of Sociology*, vol. 97, n.º 1 (julio), págs. 31-69.
- CICERÓN. M. T.: «Pro Roscio Comoedo», *Discursos III*, Gredos.
- CID, E. [2005]: *Obstáculos epistemológicos en la enseñanza de los números negativos*, Departamento de Matemáticas Universidad de Zaragoza.
- COLEBROKE, H. T. [1817]: *Algebra with arithmetic and mensuration from the sancrit of Bramagupta and Bhaskara*, London, Jhon Murray.
- COOPER e IIRI [1983]: *Kohler's Diccionario for Accountants*, Prentice Hall, Sixth edition.
- DE JÓCANO Y MADARIA, S. [1793]: *Disertación crítica y apologética del arte de llevar cuenta y razón*, Madrid.
- DE LA PORTE [1685]: *Le guide des Negocians & Teneurs de livres*, París.
- DE ROOVER, R. [1937]: «Aux origines d'une technique intellectuelle. La formation et l'expansion de la comptabilité à partie double», *Annales d'Histoire Economique et Sociale*, vol. IX.
- EDWARDS y BELL [1961]: *The theory and measurement of business income*, University of California Press.
- EULER, L. [1972]: «Elements of algebra». Springer-Verlag.
- FASB [1973]: «Accounting for non monetary transaction». APB 29.
- [1991]: «Disclousure about fair value of financial instrument». SFASB 107.
 - [1993]: «Accounting for certain investment in debt and equity securities». SFASB 115.
 - [1993]: «Accounting for not for profit organizations». SFASB 116.

- FOUCAULT, M. [2010]: *La arqueología del saber*, Siglo XXI editores, México.
- HENDRIKSEN y VAN BREDA [1992] «Accounting Theory», Irwin.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, E. [1994]: «Los tratados contables de Luca Pacioli (Venecia, 1494) y Bartomé de Solórzano (Madrid, 1590). Algunos comentarios y comparaciones», *Cuadernos de estudios empresariales*. n.º 4.
- [2005]: *Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble*, Pecunia, págs. 93-124.
- HOPWOOD, A. [1988]: «The archaeology of accounting systems», *Accounting Organization and Society*, vol. 12, págs. 207-270.
- JOHNSON y KAPLAN [1988]: *La contabilidad de costes. Auge y caída de la contabilidad de gestión*, Plaza & Janés.
- KAUTILYA [siglo III a. C.]: *Arthashastra*, India.
- MÁRMOL, J. [2005]: «The cost-market value identity assumption». *Paper presentado en la conferencia anual de la European Accounting Association* (Goteborg) y en la de la *American Accounting Association* (San Francisco).
- MATTESSICH, R. [1995]: «Critique of accounting», Quorum Books.
- [2000]: «The beginnings of accounting and accounting thought», Garland Publishing.
- MYERS [1959]: «Revenue realization, going concern and the measurement of income», *The Accounting Review*, abril.
- OHLSON, J. A. [1989]: «Accounting earning, book value and dividends: The theory of the clean surplus equation», *Part I. Unpublished paper*, Columbia University.
- PACIOLI [1494]: *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, Venecia, Nuestras referencias a la traducción de HERNÁNDEZ ESTEVE. AECA.
- PATON, W. A. y LITTELTON, A. C.: «An introduction to corporate accounting standards», *American Accounting Association*, Monograph n.º 3.
- PENMAN, S. y SOUGIAMIS, T. [1998]: «A comparison of dividend, cash flow and earning approaches to equity valuation», *Contemporary Accounting Research*.
- PETERS, R. M. y EMERY, D. R. [1978]: «The role of negative numbers in the development of double entry bookkeeping», *Journal of Accounting Research*, vol. 16, n.º 2, págs. 424-426.
- PREINREICH, G. [1936]: «The fair value and yield of common stock», *The Accounting Review*.
- REY PASTOR, J. y BABINI, J. [1984]: *Historia de la matemática*, Gedisa.
- SÁNCHEZ PÉREZ, J. A. [1921]: *Biografías de matemáticos árabes que florecieron en España*, Editorial Maestre.
- SCHMANDT-BESSERAT, D. [1992]: *Before Writing. Vol I. From counting to cuneiform; Vol II. A catalogue of Near Eastern Tokens*, University of Texas Press.
- SCHNEIDER, E. [1949]: *Contabilidad industrial*, Aguilar.
- SCORGIE, M. E. [1989]: «The role of negative numbers in the development of double entry bookkeeping: A comment», *JAR*, vol. 27, n.º 2, págs. 316-318.

SMALEMBACH [1951]: *El balance dinámico*, IACJCE.

SOLÓRZANO, B. S. [1590]: *Libro de Caja y Manual de cuentas de Mercaderes y otras personas con la declaración dellos*, Madrid.

VEGUÍN CASAS, M. V. [2011]: *Historia de las matemáticas en la península ibérica*, Reverté.

WALSH, E. [1996]: «Clean Surplus Accounting 1975-1995», en BRIEF, R. y PEASNELL, K. (eds.). *Clean Surplus Accounting: the Link between Accounting and Finance*, Nueva York.

WYATT, A. [1991]: «The SEC says: mark to market!», *Accounting Horizons*.

YAMEY, B. S. [1964]: «Accounting and the Rise off Capitalism: Further Notes on a Theme by Sombart», *Journal of Accounting Research* (Autumn), págs. 47-136.

– [2004]: «Pacciloi's de Scripturis in the context of the spread of double entry bookkeeping», *De Computis, Revista española de historia de la contabilidad*.

YMPYN, J. [1543]: *Nueva Instrucción*, Amberes.

YOUSCHEVITCH, A. P. [1976]: «Les mathématiques arabes», *LPJ*, París.