

EPISTEMOLOGIA DE LA CUENTA Y DE LA CONTABILIDAD

Francisco Javier LUNA LUQUE
Catedrático de Contabilidad y Economía Financiera
Universidad de Cantabria

RESUMEN: Este trabajo de investigación, pretende profundizar en una epistemología de la cuenta, de forma tal que se ponga de relieve la génesis, desde sus aspectos lógicos, lingüísticos, históricos, ideológicos, con la pretensión de lograr una explicación científica.

El pensamiento de la época en que evoluciona el concepto de cuenta, está influido por Aristóteles, cuando se busca una explicación teleológica, y más tarde con Galileo, como una explicación causal, que pretende, fruto de su época el Renacimiento, no el porque ni el para que, que es el punto de partida de Aristóteles, sino el como, con el fin de controlar.

Se ha desarrollado un esquema para una epistemología, que avanza de la tradición aristotélica y concluye con la cuenta como necesidad social.

ABSTRACT: This research tries to investigate in detail an epistemology of "the account" to emphasize its origin from logic, linguistic, historic and ideologic points of view in such a way that a scientific explanation may be achieved.

In the epoch in which the concept of "account" developed, principles were influenced by Aristotle's ideas whenever a teleological explanation was wanted. As a consequence of Renaissance, Galileo Galilei's ideological influence showed a way to explain the possible causes in such a way that a type of control could be exerted on them, and not what reason might be for the existence of such concept which is the starting point for Aristotle.

We have developed a plan for an epistemology that starts from the Aristotelic tradition and finishes by concluding that "the accounting" is a social need.

PALABRAS CLAVE: Epistemología de la Cuenta.

1. REFERENCIA A TRABAJOS SOBRE INVESTIGACION CONTABLE

En la investigación contable hay dos trabajos, entre otros, que llaman poderosamente la atención, uno y otro han sido publicados en la revista "Técnica Contable". El primero de ellos, por orden cronológico, julio 1983, se debe al Prof. Moisés García García, el cual lo titula, "Últimas tendencias de la metodología de la Contabilidad", el segundo de ellos, octubre 1992, lo suscribe el Prof. Jorge Tua Pereda, titulado "La investigación en Contabilidad: una reflexión personal".

Uno y otro trabajo, si bien de tendencias dispares, son excepcionales y dignos de una reflexión sosegada, lo cual no conduce a una síntesis, sino a una conclusión previa, que no es otra que para entender el presente hay que reinventar el pasado, y que si el pasado se reinventa desde el presente la invención también es cierta. El esquema es cibernético.

Tanto el Prof. Moisés García como el Prof. Jorge Tua, se remontan a Paciolo, como punto de referencia y de partida, para el posterior desarrollo de sus respectivos propósitos. A Paciolo y a su obra, más que como punto de partida hay que considerar que está inserta en el paradigma cultural de su momento, siglo XV. Deberemos añadir que ha sido un gran autor, tanto en cuanto en su obra se deja reinventar perfectamente.

Cuando el Prof. Moisés García afirma que la gestación del proceso contable ha sido lentísima y atribuye que la causa no es otra que una debilidad metodológica unida a un espíritu pragmático que frecuentemente adquiere caracteres de verdadero oportunismo en la creación científica de las teorías contables.

El Prof. Jorge Tua, asegura que la Contabilidad no tiene referencia en la naturaleza, que nos permita contrastar nuestras hipótesis ni dirigir nuestros acuerdos; desde Paciolo, afirma, hasta hoy, la hacemos día a día y será como nosotros queramos que sea.

Las posturas señaladas anteriormente de uno y otro autor, difieren. Son divergentes tanto en cuanto que a sus respectivos trabajos evidencian la ausencia de una epistemología o filosofía de la ciencia, quizás porque entre los contables existe una vieja tradición de indiferencia por los aspectos metodológicos y metacientíficos. Con frecuencia los obstáculos y las cuestiones metacontables, que los contables hemos encontrado en nuestro camino se hallaban lejos de los temas tratados por la filosofía de la ciencia, poco inclinada a ocuparse de los problemas efectivos de la investigación científica en el ámbito de las ciencias sociales, y mucho más proclive a deleitarse con algunos aspectos de la física teórica.

En palabras del Prof. Moisés García, los prácticos y teóricos contables han estado acumulando materiales conceptuales heteroclitos procedentes de la ciencia del Derecho, de la Economía y de la práctica de los negocios, articulados todos ellos en una monumental construcción que presentaba aspectos contradictorios: una abigarrada heterogeneidad en la superficie, unida a una sorprendente consistencia interna. Esa construcción, es un paradigma

de cierto tipo de constructivismo propio del pensamiento científico a medio camino entre el arte y la ciencia.

Todos estos argumentos, respetables, pero no compartidos, son los que me inducen a probar fortuna con un ensayo epistemológico sobre la Contabilidad.

2. CONCEPTO DE EPISTEMOLOGIA.

El concepto de epistemología, sirve para designar una teoría general del conocimiento o bien para estudios más pormenorizados sobre la génesis y la estructura de las ciencias.

En una primera aproximación, la epistemología general se propone estudiar la producción de conocimientos científicos bajo todos sus aspectos: lógicos, lingüísticos, jurídicos, ideológicos, etc. De este modo se puede analizar la noción de explicación científica.

Esta investigación pretende resolver algún problema, quizás contestar alguna pregunta. Veremos cuales son los logros de esta pretensión. Como es lógico, hay muchas clases de preguntas, y a veces la tarea más difícil consiste en formular la pregunta pertinente que ayuda a perfilar un problema más o menos difuso. Se debe tener presente que descubrir un problema no es menos importante que descubrir una explicación.

La pregunta que se plantea: ¿es cierto que en todas las sociedades humanas, incluidas las más arcaicas existe un pensamiento empírico/lógico/técnico que permite elaborar estrategias de acción?.

La respuesta es afirmativa, basta recordar a Anaximandro que es el sabio que mejor ejemplifica la revolución intelectual operada por los milesios. El cual emancipándose de la astronomía/astrología babilónica, construye una imagen "geométrica" del universo, es decir, lo hace visible y, en consecuencia, lo convierte en Theoria, es espectáculo, que es el significado originario de Theoria. El universo en entonces un cosmos.

3. EPISTEMOLOGIA DE LA CONTABILIDAD

Se puede afirmar que algo semejante debió de ocurrir con la Contabilidad, aunque este aspecto no está lo suficientemente estudiado, y parece que es de capital importancia para comprender la evolución de la disciplina que nos ocupa y así, si esto se consigue que al estudioso de la misma, cuando se inicia en ella pueda penetrar en sus entresijos con mayor facilidad, y le disuada de las aplicaciones prácticas de la misma que a base de normalización conduce a aberraciones memorísticas no deseables.

Interrogar a la Contabilidad intentando no partir de prejuicio alguno supone un modo muy puro de instalarse en lo real.

Desprenderse de los prejuicios es difícil, en el tema que abordamos, necesariamente tenemos en cuenta dos obras singulares relacionadas con la epistemología de la Contabilidad.

La primera de ellas se debe al Prof. Jose M^a Requena, bajo el título de "Epistemología de la Contabilidad como teoría científica" publicado en 1977, alcanzando un total de cinco ediciones, siendo la última de ellas de 1988.

Para el Prof. Requena "La contabilidad ha nacido de la práctica. En su origen fue meramente empírica y respondía a la necesidad del registro" (Cfr. pág 23). Cita tres periodos, que denomina: empírico, clásico y científico.

El periodo empírico está fundamentado, en opinión del Prof. Requena, que desde los tiempos más remotos, el hombre ha sentido la necesidad de controlar su economía (Cfr. pág. 36) a continuación, y de pasada, se refiere al Código de Hamurabi, Caldea, Egipto, Grecia y Roma. En este periodo empírico considera: Contabilidad mental, contabilidad escrita y método de partida simple. (Cfr. pág. 31). Inmediatamente entra en el periodo clásico, con la obra de Paciolo, datada en 1494. El planteamiento del Prof. Requena está basado en la obra de J.M. Vlaeminck, publicada en Madrid en 1961, para comprobarlo basta ojear el índice de la primera parte, y que en honor a la verdad, el Prof. Requena cita varias veces al autor mencionado para sustentar su tesis.

La siguiente obra que hay que tener presente, es la del Prof. Leandro Cañibano, que con el título de Teoría Actual de la Contabilidad publicó en Madrid en 1975.

El Prof. Cañibano después de profundizar en Programas de Investigación, basándose en los filósofos de la ciencia Popper, Lakatos, Kuhn y Feyerabend, afirma que los programas de investigación contable en cuyo marco se han desarrollado las elaboraciones contables, son tres, que denomina, legalista, económico y formalizado, atendiendo al elemento que ha servido de base para la configuración del mismo (Cfr. pág 11).

El Prof. Cañibano parte de la obra de Paciolo, y afirma que su puesta en práctica permitió a los comerciantes de la época, conocer, en forma más detallada que hasta ese momento su situación financiera, muy especialmente, su situación deudora y acreedora frente a terceros.

Llamo a la atención del lector en un punto que parece esencial, para el Prof. Requena, "el hombre ha sentido la necesidad de controlar su economía", y para el Prof. Cañibano "conocer en forma más detallada su situación financiera". Existe una importante discrepancia, que conduce a la confusión.

4. LA CONTABILIDAD Y LAS CIENCIAS SOCIALES. CONCEPTO DE VARIOS PENSADORES

Conviene precisar que Wilhelm Dilthey, en la Introducción a las Ciencias del Espíritu, publicada en Berlín en 1833, primera edición española 1956, establece la división entre ciencias naturales y ciencias culturales. Las primeras aspiran a una explicación causal, en tanto que las segundas aspiran a una comprensión de significados.

La comprensión explica que los hechos y acontecimientos históricos se comprenden desde dentro, a través de las experiencias vividas, y a partir de su significación interna, es decir, de su sentido. De aquí arranca la visión historicista cuyo método es la hermenéutica.

Llama la atención el hecho de que la Contabilidad, es una ciencia social, pero con una singularidad poderosa, y es que se adelantó de forma notable a su tiempo, se debe recordar que hasta el siglo XIX, no se produce un estudio sustantivo del hombre, de su historia, lengua, usos e instituciones sociales, y que es en este tiempo y gracias a hombres como Ranke y Mommsen en historiografía, Humboldt, Rask y Saimm en lingüística y filosofía, Tylor en antropología social, Saint-Simon, Comte, Spencer y Marx en sociología, alcanzando una altura comparable a las ciencias de Galileo y Newton.

De entre los autores citados no hay ninguno especialmente contable, aunque entre ellos hay dos, que si se refirieron a la Contabilidad.

El primero de ellos es K. Marx, siendo su punto de vista, basándose en el hecho de la división del trabajo, la pondera en función de su dimensión social con una clara visión justificada en su pragmatismo, y dice al respecto:

"La contabilidad, como control y compendio ideal del proceso, es más necesaria cuanto más carácter social adquiere este proceso y más pierde su carácter individual; es más necesaria en la producción capitalista que en la producción desperdigada de las empresas artesanales y campesinas y más necesaria todavía en una producción de trabajo colectivo que en la producción capitalista". (K. Marx. El capital. Tomo II, Libro II. El proceso de circulación del capital. F.C.E. México 1946).

El segundo de ellos Oswald Spengler, define a la partida doble: "Como el puro análisis del espacio de los valores, análisis referido a un sistema de coordenadas cuyo punto inicial es la firma".

Una vez más contraponiéndose Pitágoras y Descartes. Puede hablarse de la integración de una empresa, y la curva gráfica es, en la economía como en la ciencia, el mismo auxilio óptico. El mundo económico de los antiguos se divide, como el cosmos de Demócrito, en materia y forma. Una materia en la forma de moneda es el sujeto del movimiento económico y empuja las cantidades necesarias de igual valor hacia el punto de su consumo. Pero nuestro mundo económico se divide en fuerza y masa. Un campo de fuerza, compuesto por tensiones de dinero, ocupa el espacio y confiere a cada objeto, prescindiendo de su índole particular en valor positivo o negativo de acción, valor que está representado por una inscripción en el libro. Quod no est in libris, non est in mundo. Pero en el símbolo del dinero funcional aquí pensado, lo único que puede compararse con la moneda antigua, no es la nota en el libro, ni tampoco la letra de cambio, el cheque o el billete de Banco, sino el acto mediante el cual la función se realiza por escrito, siendo el papel su mero testimonio histórico. Oswald Spengler. La decadencia de Occidente, Madrid 1966. Cif. Tomo II pág 570 y siguientes.

El mismo autor recoge un pensamiento de Goethe en el *Wilhelm Meister*, que dice de la partida doble es una de las más bellas invenciones del espíritu humano, en realidad su autor puede colocarse sin reparo junto a sus contemporáneos Colón y Coopernico.

Sombart, en "El burgués" (Madrid 1972) dice que la partida doble ha nacido del mismo espíritu que los sistemas de Galileo y Newton.

La cita de Carlos Marx, pone en evidencia el carácter social de la Contabilidad, y los autores posteriores citados, ya entrado el siglo XX, enfatizan aspectos que llevan implícito la destilación cuidadosa del pensamiento, hasta comparar a Paciolo con los más significativos hombres de ciencia.

5. REVOLUCION OCCIDENTAL DE 1763 Y REVOLUCION FRANCESA ENTRE 1787 Y 1789. CARACTERISTICAS QUE ENMARCARON A LAS CIENCIAS SOCIALES

La causa es la revolución francesa, pero esta revolución solo fue un aspecto de la revolución occidental, más concretamente atlántica, que se inicia en las colonias inglesas de América poco después de 1763 y se extendió por las revoluciones de Suiza, Países Bajos e Irlanda hasta llegar a Francia entre 1787 y 1789. (R.N. Stronberg "Historia intelectual europea desde 1789" Madrid 1990).

Se puede afirmar que fue una gran revolución occidental que se distingue:

- a.- Hasta ese momento: la sociedad no constituía un problema para la conciencia, la cultura; las relaciones sociales funcionaban por inercia.
- b.- Desde ese momento, la sociedad se convirtió en un problema para sí misma a nivel práctico (modo de organización). Quedó de manifiesto la ignorancia teórica (modo de comprensión).
- c.- Situación científica: las ciencias naturales estaban asentadas sobre las tesis de Galileo. Las ciencias del espíritu, presentaban grandes logros y pretensiones científicas. Por ello alcanzan relieve las cuestiones metodológicas y la filosofía de la ciencia, destacando A. Comte y S. Mill.

Esto explica porque autores no contables, simplemente filósofos y en sentido no peyorativo intelectuales prestaran atención a la Contabilidad o a la partida doble, porque ella encajaba en ese proceso revolucionario en el cual la sociedad deja de funcionar por inercia, para llegar a plantearse su funcionamiento a nivel práctico, y para ello necesita de teorías, que alguna de ellas como la Contabilidad ya existían, por lo cual la consideran y la revalorizan.

¿Es la contabilidad una ciencia social? se preguntaba R.K.Mautz (publicado en *The accounting review*. Abril 1993), en los términos más escuetos, los científicos sociales comparten un interés común en el desarrollo y en el uso de métodos para ordenar

sistemáticamente y analíticamente los datos; y para interpretar las investigaciones de la manera más objetiva que sea posible.

Teniendo en cuenta que la Contabilidad se ocupa de las empresas, que evidentemente son grupos sociales; se interesa por las operaciones y otros hechos económicos que tienen repercusiones sociales; es de índole primordialmente mental. Basándonos en lo expuesto, afirma Mautz, la contabilidad es una ciencia social.

La Contabilidad desde sus comienzos prima en ella un carácter puramente práctico, donde las necesidades del momento revisten primordial importancia. El contable tiende a adoptar un enfoque pragmático de la disciplina. Si las aplicaciones prácticas funcionan de forma satisfactoria en la vida cotidiana, el contable se queda satisfecho. Por ello es probable que disponga de poco tiempo para realizar investigación científica, lo cual no supone que les deje de interesar la teoría, como apuntaba Littleton, en la teoría buscan justificaciones racionales para las prácticas ya aceptadas.

Por las razones anteriores, la Contabilidad se enseña como arte, una forma de ejecutar, con reglas y procedimientos y convencionalismos; y no como un conjunto armónico de conocimientos, con hipótesis, conceptos, definiciones y técnicas, íntimamente relacionados los unos con los otros. (Varios autores. La contabilidad contemporánea y su medio ambiente. México 1970).

Una vez llegado a este punto podemos, o debemos, sintetizar los aspectos que destacan, y que estos son:

- 1.- Los tratadistas de la Contabilidad, en muchos casos, tienen serias dudas en donde incardinar la disciplina, bien si es Ciencia Social o bien si es en las Ciencias Económicas.
- 2.- El punto de referencia, se puede decir que de casi todos ellos, se remonta a la época de Paciolo, y desde ese autor la consideración de una evolución que en vez de considerarla como metodológica, esta queda en un segundo plano por el protagonismo de los aspectos instrumentales.
- 3.- Cuando la conciencia nacida de la revolución occidental es consciente de los problemas que afectan a la sociedad, es justo cuando pensadores, de formación no contable, estiman el valor de la disciplina y le dan la importancia que a juicio de ellos es acreedora.
- 4.- La Contabilidad es una ciencia social, adelantada a su tiempo, y lógicamente ha ido evolucionando en función de distintas etapas del pensamiento. Toda teoría es una oferta de inteligibilidad. El llamado método científico consistiría en corregir la teoría con la experiencia. Como acertadamente señala Salvador Paniker cada época construye la realidad como mejor sabe; y no siempre como mejor puede.

- 5.- En un principio la Contabilidad surgió sin teoría, sin dogmatismo en su contenido, configurándose como una praxis, como un recordatorio de los acontecimientos acaecidos a un determinado sujeto, prevaleciendo los aspectos financieros. Se fue depurando su operatoria, según el Prof. Calafell, y se elaboró el primer concepto, el de cuenta con diversas teorías que fueron explicando su naturaleza, funciones y fines.

La concepción del Prof. Calafell es un reto que anima a profundizar en la cuestión que nos ocupa, necesariamente trae a la memoria el comienzo de la metafísica de Aristóteles. (Libro I 980 a. c. Madrid 1982). Todos los hombres desean por naturaleza saber, y más adelante añade (Libro I 981 a.c.) nace el arte cuando de muchas observaciones experimentales surge una noción universal sobre los casos semejantes.

Siguiendo el esquema de J.M. Mardones (Barcelona 1991. Filosofía de las ciencias humanas y sociales) se puede plantear la evolución del pensamiento de la siguiente forma:

- 1.- La tradición aristotélica, o la ciencia como explicación teleológica.
- 2.- La tradición galileana, o la ciencia como explicación causal.
- 3.- La primera polémica explícita de la filosofía de las ciencias sociales: positivismo decimonónico frente a la teoría crítica.
- 4.- La segunda fase de la polémica o el racionalismo crítico frente a la teoría crítica.
- 5.- La tercera fase: intención frente a explicación.
- 6.- La situación actual: de los modelos lógicos y normativos a los modelos históricos y procesuales.

La pretensión perseguida no es otra que averiguar si es posible incardinar la evolución del pensamiento contable, en las etapas filosóficas anteriormente citadas.

6. ESQUEMA PARA UNA EPISTEMOLOGIA DE LA CONTABILIDAD

6.1 La tradición aristotélica o la ciencia como explicación teleológica.

Aristóteles que fue preceptor de Alejandro Magno, vive entre los años 384 a 322 antes de Cristo, si Galileo tuvo una vida comprendida entre los años 1564 a 1642, se puede afirmar que el pensamiento de Aristóteles tuvo una vigencia de 1800 años aproximadamente.

La deuda de Occidente con Aristóteles es de tal calibre que resulta un poco superfluo desglosarla. Aristóteles, como ya reconociera Hegel, fue el fundador de casi todas las disciplinas filosóficas, y de unas cuantas no filosóficas; fue el más prodigioso organizador del saber humano que nunca haya habido; y fue, sobre todo, el artífice de nuestros hábitos sintácticos y lógicos, según dice Salvador Paniker (Cfr. pág 217 obra citada).

Una breve síntesis del pensamiento de Aristóteles, puede ser expresada del siguiente modo:

- 1.- La investigación científica da comienzo allí donde se percibe la existencia de ciertos fenómenos.
- 2.- El principio está en la observación.
- 3.- La explicación científica solo se consigue cuando se logra dar razón de esos hechos o fenómenos.
- 4.- La explicación científica es como una progresión o camino inductivo desde las observaciones hasta los principios generales o explicativos.
- 5.- La explicación científica, con aplicación del método deductivo, consiste en deducir enunciados acerca de los fenómenos a partir de las premisas que incluyan los principios explicativos.
- 6.- Explicación teleológica: Aristóteles exigía explicaciones teleológicas que aclarasen "con el fin de qué" ocurrían los fenómenos, no solo de los hechos referidos al crecimiento o desarrollo de los organismos vivos, sino aún de los seres inorgánicos u objetos inanimados.

6.2 El concepto de dinero en Aristóteles.

Otra de las aportaciones de Aristóteles (Ética Nicomaquea. Libro V, Capítulo V, Cfr. pág 384. Madrid 1986) es su concepto del dinero o de la moneda:

- 1.- Es necesario que todas las cosas sean de alguna manera conmensurables cuando se las quiere intercambiar. Por ese motivo se recurre a la moneda.
- 2.- La moneda lo mide todo, el valor superior de un objeto y el valor inferior de otro. Es pues necesario referirse para todos a una medida común.
- 3.- Y esta medida es, en verdad, la necesidad que une todas las cosas; pues sin necesidad de nada y sin necesidades semejantes no habría intercambio entre los hombre o los intercambios serían distintos (entendemos que se refiere a la economía del trueque).
- 4.- La moneda, pues, ha venido a ser, por obra de una convención, una especie de sustitutivo de la necesidad. La moneda es fruto de una intuición que no es natural sino legal, y porque está en nuestra mano el cambiarla o el decretar que deje de vivir.

6.3 El concepto de mercado en Platón.

Anteriormente Platón (428-347 antes de Cristo) había señalado (Diálogos - República II. Cfr. pág 123. Madrid 1986) la solución para el intercambio, el mercado y el comerciante.

"¿Cómo intercambiaron los ciudadanos aquello que cada uno ha fabricado?. Es obvio que por medio de la compra y venta.

De ahí, por ende surgiría un mercado y un signo monetario con miras al intercambio.

Y en el caso de que el labrador o cualquier otro artesano que lleva al mercado lo que produce no llegue en el mismo momento que los que necesita intercambiar mercaderías con él ¿no dejará de trabajar en el propio oficio y permanecerá sentado en el mercado?.

De ningún modo, porque existen quienes, al ver esta situación, se asignarán a sí mismo este servicio. En los Estados correctamente administrados son, en general, los de cuerpo más débil y menos aptos para ejercitar cualquier otro oficio. Deben permanecer en el mercado y adquirir, a cambio de plata, lo que más necesitan vender y venden también a cambio de plata, lo que otras necesitan comprar.

Ese comerciante que dibuja Platón que compra y vende al contado, por pura razón de orden y otra por la de control, para evitar que la avaricia hiciera mella en su comportamiento, habría diseñado un conjunto enumerativo, para sumar las cantidades cobradas y para sumar de otra parte las cantidades pagadas, diferenciando unas de otras por simples conceptos explicativos. Con lo cual tendríamos lo que se conoce por cuenta.

6.4 La cuenta. Propiedad: cuantitativa, clasificativa y cronológica.

La cuenta que es un conjunto enumerativo, agrega en dos partes, que permita ser sumadas separadamente, bajo una rúbrica, en nuestro caso Caja.

La cuenta posee dos propiedades que corresponden a dos funciones esenciales: una propiedad numérica o cuantitativa y una propiedad de clasificación o cualificativa, en el caso examinado, Caja.

Hay una tercera propiedad que es la histórica. La sucesión misma de las anotaciones o asientos es apta para hacer figurar entre ellos una relación cronológica; basta una inscripción de una fecha. De este modo, el testimonio de las partidas, convenientemente restadas, permite abarcar un concepto retrospectivo y metódico, clasificadas por su fecha y su naturaleza, cobros o pagos. (L. Quesnot. Administración financiera. Barcelona 1947. Cfr. pág 11 y siguientes).

Una vez aceptado el concepto y función de la moneda, según Aristóteles, y de otra parte, el mercado y la persona que hace de intermediario entre compradores y vendedores, según Platón, son motivos suficientes, para que entre ambos, y por pura lógica, permitan que la hipótesis planteada sea digna de consideración.

Eludo peregrinar entre restos arqueológicos que encierran un interés, pero que no aportan nada más que la cuenta ha sido conocida en distintas civilizaciones.

6.5 La cuenta en la obra de Diego del Castillo.

En nuestro estudio interesa constatar la hipótesis, basándonos para ello en testimonios fidedignos, como es el caso del Tratado de Cuentas de Diego del Castillo, en la edición impresa en Salamanca en 1551.

En la obra citada se ponen de manifiesto dos aspectos:

- a) Personas que están obligadas a llevar la cuenta, el autor hace una enumeración prolija de las mismas.
- b) Formas de llevar las cuentas, es decir, la instrumentación:

1. Por data y recibo.

Los mercaderes y personas que tenían cuentas con otras asientan en sus libros en una parte el recibo y en otra los que dan.

El soporte adecuado era:

- Asentando en un libro el recibo o cargo y en otro volumen la data o gasto.

- Asentando el recibo y el gasto en un solo libro. Y aún este registro de cargo y data en un solo volumen puede efectuarse, bien dedicando la primera mitad a anotar el recibo o cargo y la segunda mitad a asentar la data o pago, o bien utilizando la primera parte de cada página para la anotación de cargo y la segunda parte de la plana, debidamente diferenciadas mediante una raya de separación, para asentar a continuación la data.

En definitiva, según Gonzalo Fernando, el procedimiento parece coincidir con una partid simple de tipo arcaico. El libro en cuestión, en escritos y textos de la época, recibe el nombre de "Libro común" o "Libro ordinario".

2.- Por *Deve* y *Deve aver*.

Consiste en asentar en una página lo que *deven* y en otra lo que *deven aver*, presentando las cuentas por *deve* y *deve aver* cuando llega la ocasión de rendirlas; esto es, enfrentando las partidas deudoras a las acreedoras en forma de cuenta, al igual que hoy se practica.

3.- Por cargo y descargo.

Consiste en cargar al administrador de todo lo que recibió y descargarlo de todo lo que dio y gastó.

Es esta la típica manera en que tradicionalmente se venía llevando la contabilidad pública e igualmente aquella en que se practicaban las cuentas ante la autoridad judicial por parte de los administradores de bienes ajenos, no solo en España sino en toda Europa continental e incluso en las Islas Británicas, especialmente en Escocia. Constituye lo que se puede calificar, en un sentido amplio de contabilidad administrativa o pública.

Una vez que ha sido considerada la cuenta por su instrumentalidad, es justo recordar a Levi Straus, cuando dice que el sabio nunca dialoga con la naturaleza pura, sino con un determinado estado de relación entre la naturaleza y la cultura, definible por el periodo de la historia que vive, la civilización que le es suya y los medios materiales de que dispone.

Cuando empieza a circular el dinero, una vez superada la época de la economía de permuta o trueque, surge la necesidad de controlarlo para aquellas personas que eran administradores de bienes ajenos, lo cual justifica el uso de la cuenta desde otra perspectiva a la del intermediario del mercado, que se limitaba a controlar el dinero.

Es evidente que el administrador tiene obligación de custodiar ese dinero que no es suyo y por consiguiente, si está autorizado a ello, de pagar por cuenta del administrado lo que este había entregado. Ciertamente un dinero en depósito, al que se le pueden adicionar cobros posteriores e intereses devengados, estarán disminuidos en el total de los pagos efectuados; y la diferencia que resulte será la que deberá poner a disposición del administrado, justificando, en su caso, todos y cada uno de los asientos hechos en la cuenta. Que es dar cuenta y razón, en definitiva.

6.6 La cuenta: voces utilizadas en el Diccionario de Autoridades.

Una cuestión muy enriquecedora consiste en verificar el origen y significación de las palabras, en nuestro caso, las relacionadas con la cuenta. Este análisis de las voces utilizadas complementa el estudio de la epistemología y ayuda a esclarecer conceptos, como se verá a continuación.

La fuente utilizada para nuestro supuesto se fundamenta en un cotejo del Diccionario de Autoridades de la Real Academia Española que fue publicado en 1726, y es el primer diccionario de lengua castellana, que como dice en el Discurso Proemial, "La lengua castellana, que por usarse en la mayor y mejor parte de España, suelen comunmente llamar española los extranjeros, en nada cede a las más cultivadas con los afanes del arte, y del estudio". Y más adelante añade: "En fin el estado en que se halla hoy la lengua española es capaz de que enseñen las más superiores ciencias y las más exquisitas facultades, que tanto tiempo han estado detenidos, y como estancadas en los recintos de las lenguas griega y latina. (Educación Facsimil. Madrid 1990).

El antecedente de este diccionario es el conocido con el nombre de "Tesoro de la lengua castellana, o española" de Diego de Covarrubias publicado en 1611 y por Gabriel de León en 1672.

6.7 La cuenta: su posible origen jurídico.

En el Diccionario de Autoridades vienen relacionados los textos legales utilizados y la relación de autores y sus obras, que eran más significativas para llevar adelante la empresa de publicar la obra en cuestión. Literalmente dice:

"Lista de autores elegidos por la Real Academia Española; para el uso de las voces y modos de hablar, que han de explicarse en el Diccionario de la Lengua Castellana, repartida en diferentes clases, según los tiempos en que se escribieron, y separadas los de prosa, y los de verso."

La relación es como sigue autores hasta el año 1200; desde 1200 a 1300; desde 1300 a 1400; desde 1400 a 1500; desde 1500 a 1600; desde 1600 a 1700 y desde el año 1700.

Son dos los textos que nos afectan, el primero de ellos es la "Nueva Recopilación", que consiste en la recopilación del derecho castellano integrada por las leyes, pragmáticas, ordenamiento y demás disposiciones vigentes en el momento de su publicación por Felipe II en el año 1547. La finalidad de la "Nueva República" fue la de reunir en un solo cuerpo legal la legislación vigente, que estaba en buena parte dispersa y era de difícil manejo.

Por lo que se refiere al segundo de los textos considerados es la obra titulada "Curia Philipica" cuyo autor es Juan de Hevia Bolaños, publicada en Madrid en 1797, la obra consta de dos tomos, el segundo de ellos "trata de la mercancía y contratación de Tierra y Mar: útil y provechoso para mercaderes, negociadores, navegantes y sus consulados, ministros de los juicios y profesores de jurisprudencia".

De esta obra decía el Prof. Rubio García Mina, que se publicó inicialmente en Lima en 1616, que ha sido obra fundamental para la práctica del Derecho durante tres siglos en España y América.

El lector, llegado a este punto, puede llegar a una conclusión precipitada, de que la cuenta y posteriormente la Contabilidad tienen un origen jurídico, tal y como se deduce de las fuentes hasta ahora manejadas, y tenemos que advertir que con independencia de los autores utilizados para la redacción del Diccionario de Autoridades, como el autor también citado Diego del Castillo, era asimismo un jurista.

6.8 La cuenta: su posible origen aritmético.

Advertido el lector de la conclusión, errónea, a la que puede llegar, conviene examinar otro vocablo del Diccionario de Autoridades, me refiero a Aritmética:

"Ciencia que trata de los números, o ciencia de números, o de la cantidad discreta. Dividiéndose en inferior y superior. La inferior se emplea en las operaciones más ordinarias, y la superior se eleva a la composición y resolución de los postulados numéricos. También se divide en especulativa y práctica. Aquella considera las propiedades de los números, y esta las reglas ciertas para usar de ellos".

En la ponencia presentada por D. Jose M^º González Ferrando, con el título "Panorama histórico de las fuentes de la Historia de la Contabilidad en España, siglo XII (España - Cristiana) al XVIII (Miraflores de la Sierra. Madrid 1992) en la pág 75 y siguientes relaciona treinta y cinco autores con sus correspondientes obras. Estas obras, siguiendo a González Ferrando, nos permitan aclarar muchas de las operaciones que aparecen en los libros de cuentas y documentos de cada época.

De entre ellos destacamos "Suma de Aritmética" "Práctica y de todas mercaderías con la orden de contadores" Gaspar de Texeda. Valladolid 1546. Comprende desde nombrar los números y las cuatro reglas generales, raíces, tanto por ciento, regla de compañía, etc. hasta llegar "Relación por donde se debe regir cualquier persona que tuviese oficio de contador". Se

pone de manifiesto que el autor da por sentado el conocimiento de la cuenta y lo que desarrolla es una serie de requisitos que deben recogerse en el Libro de Mayordomía, usa palabras habituales como son cuenta y razón, cargo y data. Palabras que están definidas en el Diccionario de Autoridades, como se verá a continuación.

Cuenta. Y por antonomasia se llama así la razón que se dé por escrito, con cargo y data de los caudales, y otras cosas que se han manejado.

Cargo. En las cuentas es el agregado de partidas o cantidades que resultan contra un sujeto, de que debe dar salida, satisfacción o descargo. Por manera que el cargo y data vaya bien declarado y especificado.

Data. Se llama también las partidas que se ponen en las cuentas, para descargo de lo que se ha recibido.

Contador. Se llama comúnmente el que tiene por empleo llevar la cuenta y razón de la entrada y salida de algunos caudales, haciendo el cargo a las personas que los perciben, y recibiendo en data lo que pagan.

Libro de Caxa. El que tienen los mercaderes y hombres de negocios para la cuenta y razón de lo que cobran y pagan.

El otro autor es Antich Rocha de Gerona, que publica Aritmética, de varios autores recopilada: provechosa para todos estados de gestes. Va añadido un compendio, para tener y regir los libros de Cuentas; traducido de lengua francesa en romance castellano. Publicado en Barcelona en 1564.

En el catálogo de autores cita a filósofos griegos, tratadistas italianos y castellanos, y dos que son contables, uno de ellos Lucas de burgo, puede referirse a Fray Bartolomé Luca Paciolo del Burgo del Santo Sepulcro, autor como veremos, del primer libro de Contabilidad, pero como éste era a su vez matemático, puede también usarlo en esa calidad. El otro Valentín Mennher, que es autor de una aplicación práctica de la Contabilidad. Autor del primer libro de Contabilidad, que se tienen noticias, traducido al castellano.

Se puede establecer una hipótesis basada en el concepto de cuenta, como "cómputo, cálculo o razón de alguna cosa que se hace con operaciones aritméticas de sumar, restar, multiplicar o partir". Cuando nos referimos a la cuenta dividida en dos partes, cargo y data, son sumatorios independientes, que se utilizarían según la forma que se rinda la cuenta. Esta hipótesis nos lleva a plantearnos que el origen de la cuenta, es puramente aritmético, y por el uso que se le dio ésta se vio regulada por el derecho.

6.9 La cuenta: su origen filosófico, razón.

Hay otro origen de la cuenta que está contenida en el concepto que ya hemos citado recogido del Diccionario de Autoridades. "La razón que se dé por escrito, con cargo y data de

los caudales, y otras cosas que se han manejado".

Se puede entender razón como la aprehensión de la realidad en su conexión. Se dice "dar cuenta de algo", del dinero, de otras cosas o de la conducta. Se dice también "dar razón", es decir, explicar, justificar.

En un tapiz "Hic est historia bone vite" que se encuentra en la Sala Capitular de la Catedral de Tarragona, en la parte central aparecen catorce figuras agrupadas en el interior de un edificio ojival de planta asimétrica.

Dentro del edificio, sentado en un trono cubierto con brocado, encontramos al Emperador, se distingue por los atributos y dignidad.

Sobre el Emperador extiende su manto una doncella, que tiene en el borde del mismo escrito "Filosofía".

Siete figuras masculinas, cuatro a la izquierda y tres a la derecha, representa el Trivium (Gramática, Lógica y Retórica) y el Cuatrivium (Geometría, Aritmética, Música y Astronomía).

En el tapiz, Aritmética, está recogida como ciencia, en cuanto que pertenece al Cuatrivium, que a su vez está amparada por la Filosofía.

Separado del Emperador, se encuentran unos comerciantes, con la alegoría de "ratio", otras figuras tienen sus correspondientes alegorías que condicionan su vida, que necesariamente se dirige a Dios, por medio de la paz.

Para conseguir la meta cada uno debe atenerse a su alegoría; el noble con la verdad; el soldado con amor y el comerciante con la razón.

La razón es una facultad. La razón es un principio de explicación de las realidades, pudiendo ser una razón de ser, una razón de acontecer, o hasta una razón de obrar.

La razón puede entenderse de dos modos:

- a.- Como proporción matemática, cuantitativa o topológica.
- b.- Como delimitación, como patrón o modelo por medio del cual se precisa el ser de las cosas y el orden al cual pertenecen.

A veces b.- se reduce a a.-, en cuyo caso se presupone la posibilidad de una cuantificación, o mejor dicho matematización, de lo real.

Del conocimiento instrumental de la cuenta, hemos comprobado que es una parte de la aritmética, y que a su vez está arraigada en la filosofía.

No puede sernos indiferente el origen de una palabra, en nuestro caso cuenta, con la cual pensamos y somos pensados. Hay un círculo; pasamos a través de la cultura; pero es también la cultura quien piensa a través de nosotros. Ahora bien, como señala S. Paniker, sabemos esto, tenemos conciencia del círculo, y ahí comienza nuestra posible liberación. No importan los pensadores y escritores clásicos en la medida que nos permitan rastrear los hallazgos y los titubeos del pensamiento racional en su primiginea virginidad.

6.10 La cuenta en Hevia de Bolaños. Síntesis de la misma.

Para concluir esta parte, y entendiéndola como síntesis de lo expuesto, el concepto de cuenta que expone Hevia de Bolaños, en el Tomo II, capítulo IX pág 397, parece lo más acertado.

"Cuentas son las que dan los Administradores a los señores de las administraciones suyas, que tuviera a su cargo, las cuales tienen obligación de dar, no solo por derecho humano, según unas leyes de Partidas, y Recopilación; sino también por derecho divino del Evangelio, que refiere un texto canónico".

- Contador. Ver lo dicho anteriormente.
- Leyes de Partidas y Recopilación, la signatura del libro original es compleja, parece que se refiere a la Pragmática que D. Carlos y Doña Juana suscribieron en Cigales en 4 de diciembre de 1549, y por Ley de 11 de marzo de 1552, que dice:

"Mandamos, que de aquí en adelante todos los bancos y cambios públicos y los mercaderes y otras cualquier persona, así naturales como extrajeras, que tratasen aún si fuera de estos *reynos* como en ellos, sean obligados a tener y asentar la cuenta en lengua castellana en sus libros de caja y manual, por deve y a de aver...".

- Derecho divino del Evangelio: Evangelio de San Lucas 16. El administrador infiel.
- "Había un hombre rico que tenía un mayordomo, el cual fue acusado de disiparle la hacienda. Llamóle y le dijo: ¿qué es lo que oigo de tí?. Da cuenta de tu administración, porque ya no podrás seguir de mayordomo...".

6.11 La cuenta como un objetivo de investigación.

A modo de conclusión, estamos en condiciones de afirmar que la cuenta cumple los objetivos de un trabajo de investigación, que deben ser los siguientes:

- 1.- Descubrir los fenómenos.
La cuenta narra, cronológicamente, los cobros y pagos efectuados por el administrador, hechos por cuenta del administrado.
Se puede decir que esos cobros y pagos son fenómenos que ocurren en el caudal del administrado.
- 2.- Descubrir las relaciones.
La cuenta pone de manifiesto que con las unidades monetarias cobradas, se han efectuado unos pagos. Cobros y pagos que se relacionan entre sí.
- 3.- Explicación de los fenómenos.
Es evidente que cada anotación o asiento, practicado en el cargo o data, posee un justificante, que dará fe del hecho en sí, y explica el fenómeno ocurrido.
- 4.- Predecir los acontecimientos futuros.

Si alguien gasta menos de lo que ingresa, su caudal aumenta, si es el caso contrario el caudal disminuye. La concurrencia es evidente en uno u otro caso.

- 5.- Influir en los acontecimientos futuros.

Es evidente que es posible reducir los gastos para aumentar los ingresos, hasta tratar de cobrar aquello que quedó pendiente, o aumentar el valor de un arrendamiento.

6.12 La cuenta su necesidad social.

En el año 1590, Salvador de Solórzano escribía con respecto a las cuentas del señor:

"Que los señores tienen obligación de tener a su servicio hombre que la atienda (se refiere a la cuenta) y con el nombre de contador (administrador).

"...Así es la manera que no se vean en necesidad, sino que antes los sobre hacienda de sus rentas que no les falte para gastos extraordinarios que les ofrecer a los señores. Y de esta manera, hace y parece la hacienda que tienen; y no se pierdan en un daño ni en el ajeno antes se conserva en servir a Dios y suyo y de su República y vasallos".

7. CONCLUSIONES.

Desde que leí la tesis doctoral en la Universidad Autónoma de Madrid, acerca de la obra de Salvador de Solórzano, y que fue dirigida por el Prof. Ruiz Martín; ésta se consideró como una tesis de investigación histórica; pero realmente no era ésta su intención, dado que no soy historiador en sentido riguroso. El empeño era el conocimiento de la Contabilidad, primera obra en España, para averiguar cual era su concepto y aplicación a la práctica, ciertamente en su momento histórico.

Una vez superados los trámites académicos que conlleva una tesis doctoral, tanto la obra de Salvador de Solórzano como mi trabajo de investigación, van y vienen; en ese momento, geoméricamente circular, van poniendo de manifiesto otros aspectos que atraen nuestra atención. Sucede igual que cuando se contempla una pintura, depende de la luz adecuada y en otra parte del estado de ánimo que se posee, a lo cual añadido el grado de madurez que se alcanza; un valor añadido por la vida.

Todo ello me llevó a plantearme otro trabajo de investigación: La enseñanza de la Contabilidad en España, que objeto de una ponencia presentada en el "IV encuentro de Profesores de Contabilidad" que se celebró en Santander en 1991.

De ese trabajo de investigación, me llevó a este otro que el lector ha tenido ocasión de leer, en el cual se contempla que la Contabilidad no se puede estudiar como punto de referencia tomando la obra de Paciolo, sino que hay que retrotraerse a la cuenta.

La cuenta, en sí misma parece una herramienta tosca y a la vez ingenua, pero que encierra muchos aspectos que no deben de pasar desapercibidos, porque si pasan, como ha

ocurrido se corre el riesgo de desvirtuar la Contabilidad y transmitirla con escasos antecedentes, lo cual propicia exponerla tal y como es en el momento presente.

Así es que se ignora, o para ser más precisos, se difumina que la cuenta nació para tener a la vista lo que me deben o lo que debo, y así conocer el estado de la hacienda. La cuenta, estaba informando sobre flujos financieros; bien es cierto que en su evolución tiene una lectura económica. Debe de quedar claro al lector que en su inicio fue puramente dineraria.

La insistencia en esa referencia inicial, que insisto que se pierde en el tiempo, para ello es suficiente comprobar lo que distintos autores escriben, y el común denominador es después de dar un concepto de Contabilidad introducirse en el patrimonio, en otros casos se comienza desde la óptica del balance de situación, y en casos extremos a partir de la Planificación Contable. Todo ello conlleva la confusión del estudioso de la Contabilidad, y en muchos casos en vez de producirse un razonamiento lógico matemático, se cae en el error de que es mejor memorizar. Ello nos induce a pensar que con estos planteamientos difícilmente se puede avanzar en el estudio de la Contabilidad.

Las consideraciones que se deducen, primero en la investigación sobre la obra de Salvador de Solórzano, posteriormente en la Enseñanza de la Contabilidad en España, y este nuevo referido a la epistemología de la cuenta y de la Contabilidad, poseen una solución de continuidad en la reflexión que ha sido su hilo conductor.

Los trabajos de investigación a que me he referido, están demandando una Pedagogía experimental de la Contabilidad. La razón es muy simple, la Contabilidad en sus comienzos en España, se transmite por comerciantes a otros comerciantes, o por contadores a otros contadores; es mucho más tarde cuando se crean las Escuelas de Comercio, que como proyecto tiene su origen en la Ilustración y en la filosofía de su época, el positivismo, es de un conocimiento que se limita a su aplicación práctica.

Cuando la Contabilidad se incorpora como disciplina a la Universidad, es en una época reciente que tiene su expresión más importante en la obra del Prof. Fernández Pirla. Las obras posteriores, sin restarle ningún mérito, que evidentemente lo poseen, han estado dirigidas a crear un cuerpo de doctrina, influido sin lugar a dudas por los acontecimientos concretos de una época, que sin lugar a duda han dado a la Contabilidad una nueva perspectiva, y constituye una disciplina de peso específico en el mundo de hoy. Todo eso es cierto, como verdad es que todas esas otras escapan de su raíz, del origen, de la disciplina, lo cual encierra serias dificultades al estudioso. Es esta la razón que me induce, como profesor universitario, a una reflexión sobre la pedagogía de la Contabilidad; que será objeto de una nueva investigación.

En el Campus de la Universidad de Cantabria. Curso 1992 - 1993.