

M.^a Teresa Méndez Picazo*
Domingo Ribeiro Soriano**

ASPECTOS HISTÓRICOS DEL PENSAMIENTO CONTABLE: DE LOS INICIOS AL PARADIGMA DE LA UTILIDAD

La historia del pensamiento contable es una disciplina en constante evolución. La contabilidad, ligada al comercio desde la más remota antigüedad, nació como una técnica de registro y fue evolucionando hasta la formalización de diferentes teorías en las que se sustenta actualmente la práctica contable. En este trabajo abordamos la evolución del pensamiento contable desde una perspectiva histórica, a través de las diferentes etapas por las que ha atravesado hasta los actuales ordenamientos contables basados en el paradigma de la utilidad.

Palabras clave: historia de la contabilidad, pensamiento contable, partida doble, teoría de la contabilidad.
Clasificación JEL: M40.

1. Introducción

En el origen, la contabilidad fue una técnica empleada con el fin de sustituir los fallos de la memoria humana para llevar razón de las operaciones mercantiles. La historia de la contabilidad está indisolublemente ligada a la del comercio. Cuando el hombre comienza a intercambiar productos necesarios para su supervivencia y dicho intercambio evoluciona, se van desarrollando técnicas para registrar y controlar las operaciones. De

este modo, y de la mano de la evolución del comercio, van mejorando también las técnicas de registro, haciéndose más sofisticadas, requiriendo cada vez más instrumentos y dando origen a la aparición de las cuentas y los libros.

2. Las escuelas de pensamiento contable. Las etapas de formación del pensamiento contable

En la actualidad existe un cierto consenso en considerar que han existido a lo largo del tiempo unas etapas claramente diferenciadas en la evolución del pensamiento contable. Siguiendo a Montesinos (1978) cabría considerar cuatro etapas. La primera, denominada período empí-

* Profesora Contratada Doctora del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad II. Universidad Complutense de Madrid.

** Catedrático del IUDESCOOP. Universitat de València.

rico, abarca desde los primeros registros contables hasta el Siglo XIII, en el que tiene lugar un espectacular auge del comercio. La segunda etapa se caracteriza por el surgimiento y desarrollo de la partida doble. La tercera, en la que se produce la difusión e implantación de la partida doble, caracterizada por una amplia literatura que comienza a teorizar los principios y usos de la práctica contable, y una cuarta etapa, mucho más reciente, denominada científica, que comienza en el Siglo XIX, como consecuencia de los profundos cambios provocados por la revolución industrial, durante la cual surgen diferentes corrientes de pensamiento.

Período empírico

Existen registros contables desde la antigüedad más remota, que surgen de la necesidad de complementar la memoria humana cuando el número de transacciones comerciales comienza a rebasar la capacidad para recordarlas. Se han encontrado restos de registros contables de casi todas las civilizaciones del mundo antiguo, algunos de ellos con un alto grado de sofisticación. La civilización sumeria, de la cuál se conservan numerosos escritos, desarrolló hacia el cuarto milenio antes de Cristo una poderosa economía en la que la forma de registro de las transacciones tenía gran importancia, y fue evolucionando y perfeccionándose a lo largo del tiempo. La civilización babilónica continuó el desarrollo de la práctica contable y bajo el reinado de Hammurabi, hacia el 2000 a.c., se regularon algunos contratos, como el de comisión, estableciendo la obligación de registrar ciertas operaciones y el resultado derivado de las mismas. Asimismo, también se han encontrado antecedentes de actividad bancaria en el Templo Rojo de Uruk (Pérez, 2009 y Gerz, 1990, página 25 citando a Lagunilla, 1960). También en otras civilizaciones, como la egipcia, la griega y la romana tuvieron gran importancia los registros contables (Macve, 1985). En Egipto dichas tareas recaían en los escribas, que se ocupaban sobre todo de los registros referentes a impuestos y a la administración de las provincias y de los templos, pero su técnica no supuso una gran

evolución respecto a la babilónica. En Grecia, paralelamente al desarrollo de la contabilidad, se desarrolló la actividad bancaria, si bien existían precedentes de la misma en las civilizaciones sumeria, babilónica y egipcia, en las que los templos se ocupaban de algunas de estas actividades que llevaban a cabo los sacerdotes. Los templos helénicos registraban mediante recibos las ofrendas de los fieles, administraban sus propios fondos y realizaban funciones de depósito y crédito, tanto para los particulares como para el Estado, constituyéndose incluso bancos privados (Vlaemmink, 1961, página 22 y Méndez, 1999). Los griegos utilizaron libros diarios y libros de cuentas, y sus técnicas fueron adoptadas por los romanos que llevaron a cabo meticulosos registros (memoriales y libros de ingresos y gastos, detallando importe, fecha y tipo de transacción), añadiéndose a éstos, en el caso de los bancos, libros donde se registraban los préstamos, así como un diario especial donde se anotaba el crédito concedido a cada cliente (*codex rationum*).

Tras el estancamiento producido después de la caída del Imperio Romano, decaen también los testimonios de registros contables hasta el Siglo XII, y los encontrados reflejan un importante retroceso ante el grado de perfeccionamiento que caracterizaba las técnicas e instrumentos de griegos y romanos. A partir del Siglo XII, con las Cruzadas, resurge con fuerza la actividad comercial, y a la par, el desarrollo de las prácticas contables.

La partida doble

Según Vlaemminck (1961, páginas 46-47), el comercio con Oriente impulsó la actividad mercantil tanto en el norte de Italia como en Flandes, debido a sus puertos marítimos, donde finalizaban las rutas comerciales. Sin embargo, fue en el norte de Italia donde la práctica contable evolucionó de manera más relevante, desde el memorial (libros donde se anotan transacciones para recordarlas), a la contabilidad por partida simple, desglosando cuentas concretas que paulatinamente van derivando en diversos libros, hasta llegar a la partida doble. La mayoría de los autores coinciden en señalar que, a comienzos del Si-

glo XIII se produjo la conjunción de diversos acontecimientos, como la publicación del *Liber Abaci* de Leonardo Fibonacci, en 1202, que llevó a la paulatina adopción de la numeración arábica frente a la romana en los registros contables, el incremento de la actividad comercial y, debido a ello, el perfeccionamiento progresivo de la partida simple, transformándose en partida doble (Melis, 1950; Vlaemminck, 1961 y Montesinos, 1978). Estos hechos, así como un acontecimiento trascendental que marcará el rumbo de la historia económica posterior, el nacimiento del capitalismo, produjeron un cambio en la consideración del concepto de riqueza hacia el concepto actual de capital productivo, que debe mantenerse e incrementarse (Yamey, 1964 y Montesinos 1978), y desembocaron en el perfeccionamiento de un sistema de registro que permite la racionalización y ordenación de las actividades: la partida doble.

Vlaemminck (1961, páginas 49-54) señala varios factores que propiciaron la aparición e implantación de la contabilidad por partida doble, como son: *i)* la expansión comercial originada por las Cruzadas unida a la expansión del crédito, *ii)* la aparición de las sociedades comerciales, y *iii)* el contrato de comisión o contrato de mandato.

Parece existir consenso entre los autores acerca de que los primeros registros realizados mediante partida doble, se sitúan en Italia entre finales del Siglo XIII y principios del XIV, yendo en este caso la práctica por delante de la teoría, ya que la primera obra que recoge los principios de la contabilidad por partida doble, titulada *Della Mercatura e del Mercante perfetto*, no fue escrita hasta 1458 por Benedetto Cotrugli, aunque, al demorarse su publicación hasta 1573, fue publicada antes, en 1494, la obra de Luca Paciolo *Summa de aritmética, Geometría, Proportioni e Proportionalità*, libro que como su nombre indica versaba sobre aspectos matemáticos, y que incluye 36 capítulos sobre la forma de llevar la contabilidad por el sistema de partida doble en el *Tractatus XI particularis de computis et scripturis*; por ello, y aunque fue escrita después de la de Cotrugli, ha sido considerada hasta épocas relativamente recientes como la primera obra escrita sobre este tema.

Como se ha destacado antes, la partida doble surgió como una evolución de los registros por partida simple, cada vez más sofisticados, que intentaban cubrir las cada vez mayores necesidades de información de los mercaderes, influida por la progresiva complejidad del entorno económico de la época.

También existen documentos de esta época referentes a sistemas de contabilidad de costes, así como también se practicaba en ocasiones la revisión de cuentas, precedente de la auditoría actual (Montesinos, 1978).

Difusión e implantación de la partida doble: las escuelas clásicas de pensamiento contable

La aparición de las primeras obras sobre la contabilidad por partida doble, especialmente la de Paciolo, que fue la que tuvo mayor y más rápida difusión, supuso un cambio importante en la disciplina contable. Su aplicación práctica se fue perfeccionando, cada vez más, para ofrecer una información más completa e integrada, y empieza a concederse importancia al establecimiento de los principios teóricos. En esta época comienza a distinguirse entre la teneduría de cuentas y la teoría de la contabilidad y puede empezar a hablarse de escuelas de pensamiento contable. Esta etapa se extendió hasta el Siglo XIX, experimentándose en ella una evolución progresiva, tanto de las técnicas como de las doctrinas que las sustentan, si bien su avance no fue uniforme, sino que las principales aportaciones se produjeron hacia el final de la misma. Los autores más destacados de esta época, en los Siglos XVI y XVII, que empiezan a ir más allá de la mera contabilidad comercial, son Angelo Pietra con su obra *Indirizzo degli economi* publicada en 1586 y Ludovico Flori con su *Trattato del modo di tenere il libro doppio domestico* de 1636. El primero de ellos estableció la distinción entre contabilidad bancaria, mercantil y patrimonial, planteó la idea de presupuesto, diferenció entre empresa y propietario, y perfeccionó el balance; el segundo introdujo en Italia, aunque con retraso respecto a otros países, la práctica de los asientos complejos (Montesinos, 1978). También en los Países Ba-

jos, JehanYmpyn, que publicó en 1543 la obra *Nieuwe instructie ende bewijs der looffelijcker consten des rekenboecks ende rekeninghe te houden ena die Italiaensche maniere allencoopliden, rentmeesteren, tollenaren, assijsmeesteeren, zeernut ende profytelijck*, y Valentin Mehner, con su obra de 1550 *Practique brifve pour cyfrer et tenir Livres de Compte touchant le principal train de Marchandise*, fueron autores destacados; ambos contribuyeron de forma decisiva a la difusión de la partida doble por toda Europa. Asimismo, Simon Stevin, en su obra *Wiskonstighe Ghedachtenissen*, publicada entre 1605 y 1608, introduce el concepto de contabilidad pública o «del príncipe» (Vlaemminck, 1961, páginas 128-188).

En el Siglo XVII empiezan a surgir en Francia las que se consideran las primeras escuelas de pensamiento contable. Con ellas comienza el período clásico. La formulación de los conceptos y sus desarrollos se vuelven más sistemáticos e integrados y se empieza a concebir la contabilidad como ciencia de las cuentas. La característica común a las escuelas clásicas es el propósito de explicar el funcionamiento de las cuentas, si bien no abordan el concepto de valor económico, no consideran la contabilidad como un cuerpo de conocimientos ni la contemplan aún como información útil para tomar decisiones (Tua, 2004).

La primera de estas escuelas, denominada Contismo, surgió en el Siglo XVII en Francia, siendo Colbert ministro de finanzas. Su ordenanza de 1673 reguló la utilización de libros de comercio. El principal autor de esta escuela fue Matthieu de la Porte, cuya obra *Traité de la science des négociants et teneurs de livres*, publicada en 1685, se ocupa de manera especial de la clasificación de las cuentas, dentro de la doctrina de personificación de las mismas, procedente de Paciolo, Pietra y Flori y su clasificación, considerando tres tipos de cuentas: cuentas del propietario (capital, pérdidas y ganancias, gastos generales, etcétera); cuentas de cosas (caja, existencias, efectos, inmuebles, participaciones en otros negocios, etcétera) y cuentas de personas (deudores, acreedores) (Boter, 1959, páginas 66-67). A esta misma

escuela pertenece la obra de Edmond Degrange, *La tenue des livres rendue facile*, publicada en 1795, de la que se hicieron numerosas ediciones y que estableció cinco cuentas generales, conociéndose su teoría con el nombre de «cinquecontista».

Otra de las escuelas consideradas clásicas es la de la *Ownership theory*, teoría patrimonial (Boter, 1959, página 148), o teoría materialista de las cuentas (Vlaemminck, 1961, página 225 y Goxens, 1970), cuyo principal representante fue Huscraft Stephens. Este autor publicó, en 1735, la obra *Italian Book-Keeping reduced into an Art*, que simplificó las reglas relativas al movimiento de las cuentas. En dicha obra, Huscraft considera que la empresa posee una personalidad propia distinta de la del propietario, y tiene un patrimonio compuesto por un activo a su favor (bienes, derechos y acciones) y un pasivo en su contra (créditos y obligaciones), cuyos elementos deben ser clasificados según su naturaleza en grupos homogéneos en cuanto a su valor llamados cuentas (Tua, 2004). La obra de Huscraft tuvo gran difusión en los países anglosajones, especialmente en Estados Unidos, donde se ha venido considerando como la única teoría de las cuentas (Boter, 1959, página 148 y Vlaemminck, 1961, página 226).

El período científico

El llamado período científico en la historia del pensamiento contable comienza hacia mediados del Siglo XIX y abarca hasta la actualidad. A partir la Revolución Industrial, como consecuencia de los cambios que supuso en el ámbito económico europeo occidental, la contabilidad empieza a experimentar también transformaciones fundamentales, surgiendo a raíz de ellas importantes corrientes doctrinales, que condicionarán la evolución del pensamiento contable hasta la actualidad.

Siguiendo a Tua (2004), las tres últimas escuelas consideradas clásicas son las primeras escuelas científicas que aparecen durante el Siglo XIX en Italia, donde tiene lugar un importante avance en cuanto a doctrina se refiere. La primera de ellas, conocida como Escuela Lom-

barda, tuvo como principal autor a Francesco Villa, que en 1958 publicó la obra *Elementi di amministrazione e contabilità*. Villa diferenció entre la teneduría de libros y la contabilidad, considerando a esta última como la parte científica, relacionada con la problemática administrativo-financiera de la empresa. Para Villa la contabilidad es un conjunto de principios económico-administrativos aplicados a la teneduría de cuentas. Asimismo, considera el control como objetivo de la contabilidad y lo vincula a la organización y administración de la empresa.

La segunda escuela científica, denominada Escuela Toscana (Boter, 1958; Vlaemminck, 1961 y Montesinos, 1978) o Escuela Personalista (Tua, 2004), tiene como principal autor a Giuseppe Cerboni, cuya obra más importante, *La ragioneria scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e sociali*, fue publicada en 1886. Cerboni, basándose en la teoría jurídico-personalista, que fundamenta la disciplina contable sobre las relaciones jurídicas que existen entre las personas que administran el patrimonio de la empresa e intentan explicar el movimiento de las cuentas considerando que todas las cuentas representan derechos y obligaciones del propietario, desarrolló un sistema que denominó logismografía. Dicho sistema se basa en la *azienda*, término que representa el conjunto de relaciones jurídicas y económicas que relacionan al propietario con su propiedad (Vlaemminck, 1961, página 277). Para Cerboni la contabilidad es la ciencia que estudia las funciones de la administración económica de la empresa, la organización interna de la misma, las matemáticas aplicadas a los hechos administrativos y la forma de registro de los mismos (Goxens, 1970, página 34); también consideraba que la contabilidad tiene naturaleza económica y destacó el papel regulador que desempeña en las relaciones entre las personas vinculadas con la empresa.

La tercera escuela científica, la denominada Escuela Veneciana o Escuela Controlista, tiene un marcado carácter económico, más cercano a la Escuela Lombarda de Villa que a la Toscana de Cerboni. Su principal representante fue Fabio Besta, cuya principal obra, *La Ragioneria*, en tres volúmenes, fue publicada entre 1909 y

1910. Opuesto a la teoría personalista de las cuentas, Besta construye una teoría materialista de la contabilidad basada en el valor de los elementos patrimoniales representados por las cuentas y en el control económico de la empresa. Para Besta la contabilidad es la ciencia del control económico (Vlaemminck, 1961, página 283) y ocupa un lugar entre las ciencias morales. Siguiendo a Tua (2004), la escuela controlista puede considerarse como de transición entre las anteriores y las escuelas neocontistas.

3. Las escuelas económicas

En el marco histórico y económico de la Europa de finales del Siglo XIX y principios del XX, sacudida por acontecimientos tan importantes como la Primera Guerra Mundial, y la crisis y la enorme inflación que se produjo en el período de entreguerras, la contabilidad empieza a cobrar importancia como sistema informativo empresarial, adaptándose a los requerimientos de las nuevas circunstancias económicas y destacando el valor económico como concepto consustancial a la contabilidad. La primera escuela que puede considerarse como económica es la llamada Neocontista, que se desarrolló principalmente en Centroeuropa, Francia, Alemania e Italia, y trascendió a Estados Unidos, donde tuvo un importante impulso. Dicha escuela intenta explicar el movimiento de las cuentas sin recurrir al personalismo de las mismas y basa la concepción de la contabilidad en el valor económico, intentando determinar y analizar dicho valor y orientándose hacia la toma de decisiones (Tua, 2004). El principal autor de esta corriente en Centroeuropa es Leo Gomberg, cuya principal obra fue *Grundlegung der Verrechnungswissenschaft*, publicada en 1908. Gomberg consideraba que la contabilidad debía ser contemplada como parte de la economía, que estudia la actividad de la empresa en tres momentos: antes, durante y después de la actuación de la empresa (Goxens, 1970, página 28). Para Gomberg las actividades deben ser registradas a través de un plan contable y de forma cronológica, de modo que dicho re-

gistro sirva para la toma de decisiones en la empresa. Su teoría causal estudiaba las causas y efectos de los movimientos de los elementos patrimoniales.

En Francia el Neocontismo estuvo representado por tres autores: Jean Bournisien, autor de la obra *Essai de Philosophie comptable*, de 1919, Jean Dumarchey, autor del libro *Théorie positive de la comptabilité*, también de 1919, y René Delaporte, autor de *La comptabilité industrielle*, publicado en 1922. Para ellos, el concepto de valor es fundamental. Para Dumarchey el valor es la piedra angular de la contabilidad; define la cuenta como toda clase de unidades de valores y se basa en ello para sustentar su teoría de la situación neta, cuya consecuencia es el balance equilibrado.

En Italia, la Escuela Hacendal, cuyo principal representante fue Gino Zappa, define la economía hacendal y distingue en ella tres disciplinas: la organización, la técnica administrativa y la contabilidad, relacionadas sistemáticamente de modo que no pueden desarrollarse científicamente por separado (Montesinos, 1978). Por su parte, la Escuela Patrimonialista de Vincenzo Masi considera la contabilidad como la ciencia del patrimonio, cuyo objetivo es la investigación del patrimonio hacendal desde su dimensión estática, dinámica, cuantitativa y cualitativa, con el fin de poder gestionarlo en cualquier situación en la que se encuentre la empresa.

En Alemania la contabilidad se engloba en el ámbito de la economía de la empresa. Entre los numerosos autores pertenecientes a esta escuela destaca Eugen Schmalenbach, cuya obra *Grundlagen dynamische Bilanzlehre*, de 1919, tuvo gran difusión. Distingue entre el balance que muestra el patrimonio (balance estático) y el que muestra la eficiencia económica o economicidad (balance dinámico), concediendo una gran importancia a la determinación del resultado.

En la misma época, desde Estados Unidos, se incorpora con fuerza en la historia del pensamiento contable una corriente cuyo principal interés es la justificación de la práctica contable. Sus escritos son principalmente descriptivos de las prácticas contables que se llevan a cabo. Los autores más destacados de esta corriente son

Charles E. Sprague, autor de *The philosophy of accounts* (1907) y William A. Paton, que en su obra *Accounting Theory* de 1922 aborda seriamente, por primera vez, la labor de formular unos principios de la contabilidad, intento que no volverá a repetirse hasta 1961 por Moonitz (Cuadrado y Valmayor, 1999). Otros autores norteamericanos significativos han sido los que han recogido en sus obras los principios contables que subyacían en la práctica que se desarrollaba, como Paul Grady en su obra de 1965 *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for business enterprises*. Siguiendo a Tua (2004) los autores de la primera mitad del Siglo XX han seguido dos direcciones:

— La que explica la contabilidad a través de la práctica de la misma, considerando que las reglas de la contabilidad proceden de la experiencia.

— La que establece generalizaciones que justifiquen la práctica.

En los países anglosajones desde el Siglo XIX las agrupaciones profesionales han tenido una gran influencia en el desarrollo de las técnicas contables aplicadas a la práctica. La más antigua de ellas, el *Institute of Chartered Accountants of Scotland*, fue fundada en Edimburgo en 1854, y a partir de su fundación se generalizaron no solo en Gran Bretaña, sino en otros países como Francia (1881), Austria (1885), Holanda (1895) y Alemania (1896) (Gerz, 1964, página 119). Sin embargo, las agrupaciones de profesionales contables no eran nuevas. La primera asociación de la que existen registros fue el *Collegio dei Raxonati* fundado en Venecia en 1581 (Boyd, 1968).

La necesidad de establecer líneas de pensamiento doctrinal en las que basar la regulación contable llevó a la aparición de una serie de trabajos, cuyos autores pertenecen a la llamada Escuela Económico-Deductiva (Tua, 2004), y que se desarrolló durante los años cincuenta y sesenta del pasado siglo. Dichos autores desarrollaron una teoría de la contabilidad basada en la teoría económica y orientada hacia el cálculo del beneficio único, para lo cual desarrollaron una serie de reglas contables utilizando instrumentos lógico-deductivos

para generalizar los conceptos de la contabilidad financiera referidos a la empresa. El principal autor fue Maurice Moonitz (*The basic postulates of accounting*, 1961), que establece un conjunto de postulados referidos al entorno económico en que se desenvuelve la contabilidad de la empresa, a la propia contabilidad y a los preceptos que se establecen para conseguir los objetivos que persigue la información contable; a partir de ellos se establecen una serie de principios que sirven para la resolución de problemas, lo que lleva a la formulación de reglas que deben desarrollarse de acuerdo con los postulados y los principios previamente establecidos. El mismo autor, junto a Robert T. Sprouse, publicó en 1962 otro trabajo llamado *A tentative set of broad accounting principles*, que estableció una serie de principios fundamentales que fueron el origen del desarrollo y uso de conceptos que más tarde fueron recogidos o están implícitos en los marcos conceptuales, y las normas de contabilidad de los ordenamientos contables actuales (Swieringa, 2011).

A partir de esta época, la tendencia en el pensamiento contable se orienta hacia otro tipo de planteamientos, cuyo objetivo es la elaboración de cuerpos normativos.

4. Pensamiento contable actual: el paradigma de la utilidad

La evolución del pensamiento contable a partir de los años sesenta del Siglo XX se construye básicamente a partir del paradigma de la utilidad, de modo que los objetivos para los que se elabora la información contable determinan su construcción teórica. Esta orientación comienza a surgir entre los años veinte y treinta del pasado siglo, cuando comienza paulatinamente a perder vigencia el objetivo de rendir cuentas a propietarios y acreedores, cuya importancia como usuarios de la información contable decae en favor de los inversores actuales y potenciales. La crisis bursátil que se produjo en 1929, entre otros factores, impulsaron una serie de reformas que pusieron de manifiesto la necesidad de una reorganización y una regulación de la información con-

table de las empresas, con el objetivo de que los usuarios puedan tomar decisiones económicas (Previts y Merino, 1998, página 270). De acuerdo con Tua (1989), la adopción del paradigma de la utilidad tuvo como consecuencias el desarrollo y ampliación del concepto de usuarios de la información contable, incluyéndose en los marcos conceptuales: el debate sobre los objetivos de la información contable y los requisitos que debe cumplir para que sea útil en la toma de decisiones, el aumento de la información contable que elaboran las empresas, la consideración de la contabilidad como una ciencia aplicada y normativa y el gran impulso de la investigación empírica. El paradigma de la utilidad condujo a la formulación de los marcos conceptuales y cuerpos normativos vigentes actualmente, como los del Financial Accounting Standard Board (FASB) o el International Accounting Standard Board (IASB), así como a diferentes enfoques en la investigación empírica. Del mismo modo ha llevado al desarrollo de formalizaciones, como la de Richard Mattessich, que a partir de 1957 formuló una serie de postulados básicos en los que fundamentar las normas contables, determinando un conjunto de axiomas, definiciones, teoremas y condiciones específicas, así como una representación matricial de la contabilidad (Cuadrado y Valmayor, 1999). Mattessich (*Accounting and Analytical Methods*, 1964) construye una teoría general de los sistemas contables reconociendo que las manifestaciones de la contabilidad en las economías monetarias existen a nivel micro y macroeconómico (García, 2008).

Sin embargo, el paradigma de la utilidad se ha revelado incapaz de hacer frente a determinadas cuestiones, como la del conflicto de intereses entre los diferentes usuarios de la información contable a la hora de elaborarla, o la del reconocimiento de ciertos intangibles, como el capital intelectual. Como consecuencia de la detección de estos problemas, han ido desarrollándose propuestas tendentes a la elaboración de sistemas contables integrales, que recojan información tanto cuantitativa como cualitativa y que sean capaces de ofrecer la información que requieren los usuarios.

5. Conclusiones

La evolución histórica del pensamiento contable se ha venido manifestando en el tiempo en dos aspectos igualmente relevantes: el teórico-científico, más reciente pero que se ha convertido en esencial desde su aparición en el Siglo XIX, y el empírico, con miles de años de práctica. Desde las primeras formas de registro de las operaciones comerciales hasta los actuales sistemas de información contable, la contabilidad ha ido evolucionando de acuerdo con las necesidades de sus principales usuarios, desde el paradigma del registro al paradigma de la determinación del beneficio y, más recientemente, al paradigma de la utilidad para la toma de decisiones, el cual está fallando ante la actual situación económica y social y sus rápidos cambios, y no es capaz de ofrecer suficiente y adecuada información a los usuarios.

Referencias bibliográficas

- [1] BOTER MAURÍ, F. (1959): *Las doctrinas contables*, Barcelona, Juventud.
- [2] BOYD, E. (1968): «Early Italian Accountants», en BROWN, R. (Ed.): *History of Accounting and Accountants*, Londres, Frank Cass & Co. Ltd, páginas 173-180.
- [3] CUADRADO EBRERO, A. y VALMAYOR LÓPEZ, L. (1999): *Metodología de la investigación contable*, Madrid, McGraw-Hill.
- [4] GARCÍA, N. (2008): «Una reflexión sobre las obras clásicas de R. Mattessich y Y. Ijiri». Ponencia presentada en las XIV Jornadas de Epistemología en Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, 2-3 de octubre.
- [5] GERZ MANERO, F. (1992): *Origen y evolución de la contabilidad*, Mexico, Ed. Trillas.
- [6] GOXÉNS DUCH, A. (1970): *Contabilidad Fundamental*, Tomo I *Enciclopedia de Contabilidad y Administración de Empresas*, Madrid, Ed. Giner.
- [7] LAGUNILLA IÑÁRRITU, A. (1960): *Historia económica general*, México, Ed. Galaxia.
- [8] MACVE, R. H. (1985): «Some Glosses on Greek and Roman Accounting», en PARKER, R. H. y YAMEY, B. S. (1994): *Accounting History*, Oxford, Oxford University Press, páginas 57-87.
- [9] MELIS, F. (1950): *Storia della ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, Bolonia, Cesare Zuffi.
- [10] MÉNDEZ PICAZO, M. T. (1999): «Nuevas tendencias en el estudio histórico de la contabilidad», *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, Volumen 32, páginas 651-664.
- [11] MONTESINOS JULVE, V. (1978): «Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la Contabilidad», *Técnica Contable*, Volumen 30, número 351 a 358, marzo-octubre, páginas 81-385.
- [12] PÉREZ RAMÍREZ, J. (2009): *Banca y contabilidad*, Madrid, Marcial Pons.
- [13] PREVITS, G. J. y MERINO, B. D. (1998): *A History of Accountancy in the United States*, Ohio, Ohio State University Press.
- [14] SWIERINGA, R. J. (2011): «Robert T. Sprouse and Fundamental Concepts of Financial Accounting», *Accounting Horizons*, marzo, Volumen 25, número 1, páginas 207-220.
- [15] TUA PEREDA, J. (1989): «Algunas implicaciones del paradigma de utilidad en la disciplina contable», *Técnica Contable*, junio, páginas 261-280.
- [16] TUA PEREDA, J. (2004): «Evolución y situación actual del pensamiento contable», *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, octubre-diciembre.
- [17] YAMEY, B. S. (1964): «Accounting and the Rise of Capitalism: Further Notes on a Theme by Sombart», *Journal of Accounting Research*, volumen 2, número 2, otoño, páginas 117-136.