

TEMA 1: LA CIENCIA DE LA CONTABILIDAD

1.1 Síntesis de la evolución histórica de la ciencia de la contabilidad.

No es una simple crónica de los acontecimientos sucedidos, el estudiar es para saber porque se ha llegado a la situación actual.

Podemos clasificar tres periodos:

Periodo empírico: Primeras manifestaciones de la contabilidad, hasta 1494.

Periodo clásico: 1494 hasta 1914 (1ª Guerra Mundial), aparece la partida doble y tras ella diversas escuelas contables clásicas.

Periodo científico: 1914 hasta nuestros días, lo estudiamos a través de la doctrina de los distintos países.

PERIODO EMPIRICO

La primera manifestaciones surgen como consecuencia de la necesidad del hombre de conocer y controlar su economía, por ello se dice que la contabilidad es tan antigua como el comercio. Al principio eran simples retenciones mentales con la intención de conocer la posición deudora o acreedora frente a terceros para la memoria por su limitación natural no es suficiente y resulta eficaz para alcanzar los fines. Por ello se recurre a las practicas escritas que se materializaran en planchas, papiro, tablillas,.....Las primeras escritas, 2000 años AJ, fue el código de Hamurabi, en Babilonia. Se fueron desarrollando en Egipto, Grecia hasta alcanzar un importante desarrollo en el Imperio Romano, en donde se llenaban cinco libros: Libro de cobros y pagos; Adversaria, que se usaba para anotaciones sumarias previas; Comentarios, como un borrador; Liber rationum, libro de cuentas; Liber patrimoni, se registraba la masa patrimonial y sus alteraciones. Con la caída del imperio romano y la llegada de los bárbaros se abre un paréntesis de 1000 años en el desarrollo de las practicas contables, se cerrara con las Cruzadas a propósito del florecimiento de las ciudades del norte de Italia.

En este renacimiento (s. XII) la contabilidad se basaba en el Memorial, un libro donde se anotaban las operaciones de la hacienda cronológicamente, como si fuera una narración sin clasificación dejando unos huecos en blanco para cerrar las operaciones abiertas en su día. Con el uso, este memorial se fue desarrollando hacia una forma más compleja hasta llegar a la PARTIDA SIMPLE, cuya característica principal es que solo representa los fenómenos económicos aisladamente, sin ninguna coordinación. Su usaban dos libros: el diario en le que se seguía cronológicamente el acontecer de la empresa, pero sin relacionar unos hechos con otros, y el libro de mayor, donde se abría cuenta a los débitos y a los créditos Esta partida simple no era constante, tomaba varias formas. El comercio se complicaba y esta partida simple era insuficiente para atender las necesidades de información, así se llega a la PARTIDA DOBLE, termina este periodo y comienza el periodo clásico.

PERIODO CLASICO

En 1494 se publica la primera edición de la obra de Fray Lucas Paccioli, titulada Suma de aritmetica geometria proportioni et proportionalita, su importancia radica en que en le capitulo 9 se enuncia la partida doble, que constituirá uno de los mayores acontecimientos en la historia de la contabilidad.

La partida doble consiste en un método de aplicación de un sistema de representación y coordinación contable que representa y controla los dos aspectos que se dan en toda transacción económica, que son la causa y el

efecto. La causa origina una anotación en él haber, es decir, un abono, y el efecto origina una anotación en el debe, un cargo; su aplicación conlleva la utilización de tres libros: Memorial o borrador en el que se representan todas las operaciones a medida que se van realizando para posteriormente pasarlas al Diario, el segundo libro, este se ocupa de especificar todas las operaciones distinguiendo entre deudor y acreedor precedida por los términos POR (en desuso) y A, y separando las anotaciones por rayas horizontales.

(Por) Mercaderías a Caja

El tercer libro es el Mayor, cada asiento en el diario origina dos anotaciones en el mayor.

En la partida doble se coordinan los hechos contables.

Después de Paccioli se abre un periodo de 300 años en el que se desarrollan y divulgan los postulados de la partida doble. En 1795 cuando aparecen las primeras escuelas contables de este periodo. En estas destacan:

- La escuela contista de Edman Degranges
- La escuela lombardo-austriaca de Francesco Villa
- La escuela personalista de Giuseppe Cerboni
- La escuela materialista de Fabio Besta
- La escuela hacendalista de Giovanni Rossi

1º) La escuela contista o escuela cinco contista: es la que as ha influido en la doctrina española. Surge con *Degranges* cuya doctrina se basa en la reducción de la llevanza de la contabilidad a cinco cuentas: Caja, Mercaderías, Efectos a cobrar, Efectos a pagar y Perdidas y Ganancias. Crea el procedimiento diario-mayor con simultaneidad de ambos en desarrollo horizontal. El funcionamiento de la partida doble lo explica partiendo del principio básico de que la cuenta que recibe debe adeudarse y la cuenta de entrega debe acreditarse.

2º) La escuela lombardo-austriaca: Es una tendencia mas que una escuela. Se sitúa en 1850 y su propulsor *Francesco Villa*. Fue la primera en distinguir entre teneduría de libros y contabilidad.

3º) La escuela personalista: Surge entre 1873 y 1886, es la primera escuela más significativa, su propulsor fue Francesco Marchi, que acabo con la teoría de Degranges. La máxima expresión corresponde a *Cerboni*, este se basa en la teoría de personificación de las fuentes, sosteniendo que las cuentas se abren tanto a personas como a los elementos materiales pero previa personificación ficticia de los mismos (la cuenta del dinero se le abre al cajero, la de las mercaderías al almacenero). La teoría del cargo y abono la explica diciendo que quien recibe es deudor, se anotara en el debe, quien entrega es el acreedor y se anotara en él haber. Se basa también en la concepción de las responsabilidades jurídicas dado que entiende que la contabilidad se lleva como garantía frente a terceros. Interesa mas conocer las relaciones establecidas por la empresa con terceras personas y las garantías frente a ellas, que la marcha de la empresa. Según esta escuela la contabilidad tiene un enfoque legalista.

4º) La escuela materialista o valorista, económica, centralista o Bestana: Surge en 1891 con la publicación de la obra de *Besta*, frente a la postura personalista de Cerboni, Besta materializa todas las cuentas, incluidas las personales. La teoría del cargo y abono la explica preguntándose ¿qué entra?, implica un cargo, ¿qué sale?, implica un abono. Para Besta la contabilidad no ha de servir como garantía frente a terceros sino para conocer y controlar la hacienda, así pues las cuentas tienen como misión el registrar las alteraciones de valor que experimentan los elementos patrimoniales representados por ellos. Estamos ante el enfoque económico de la contabilidad. Besta es uno de los tratadistas más significativos de la ciencia de la contabilidad ya que sienta las bases de la misma rompiendo con la consideración puramente tecnicista que tenia hasta entonces. Se puede situar en Besta los orígenes de la ciencia de la contabilidad.

5º) La escuela hacendalista: El máximo exponente de esta escuela es *Giovanni Rossi* que basa su teoría de las haciendas en la existencia de tres funciones de la contabilidad:

- Función económica, derivada del estado natural de las cosas, de la existencia de necesidades.
- Función jurídica, consecuencia de la relación entre los hombres con los entes y otros hombres.
- Función administrativa, por la necesidad de dirigir y guiar las diversas actividades desarrolladas por los entes.

PERIODO CIENTIFICO

Desde 1914 hasta nuestros días. Se estudia a través de las diferentes doctrinas:

Doctrina italiana

Aunque Italia fue la cuna de la contabilidad, su doctrina ha ido perdiendo importancia, y en la actualidad no es importante. Entre los tratadistas más destacados están:

Gino Zapa: en 1926 enuncio por primera vez la doctrina económico–hacendal en la que postulaba que debería reunirse las doctrinas de gestión y organización con la contabilidad en una sola ciencia que llamaba economía hacendada. Aunque para él esas tres partes podían ser tenidas en cuenta y desarrollas por separado, esta claro que ponía en peligro la autonomía de la contabilidad. Un discípulo suyo fue Pietro Onida.

Vicenzo Masi: quien concedía la contabilidad como ciencia del patrimonio pero fue el primero en precisar los dos aspectos que hay que tener en la contabilidad, el estático y el dinámico.

Alberto Cellerelli: puso de manifiesto la importancia de no restringir la atención en el análisis antecedente de los hechos sino que debía prestarse una especial atención al análisis subsiguiente de los hechos que permitía a la empresa predecir el futuro.

Doctrina francesa

No tiene gran relieve destaca el tratadista Dumanche, que enuncia la teoría valorista o diferencialista de las cuentas que pone de manifiesto en su obra teoría positiva de la contabilidad (1914). En ella considera a la cuenta como un instrumento conceptual o registro de valor, es decir las cuentas no se llevan a personas no objetos, sino de valor. La mecánica contable la realiza mediante la realización de dos series de cuentas: Cuentas integrales y Cuentas diferenciales. A el también se le debe la teoría estática del balance en la que el balance ocupa un lugar principal y a partir de el, comparándolo con otro anterior se obtiene el resultado.

Doctrina alemana

Es una de las más importante. Para ella la contabilidad es la ciencia que informa de fenómenos económicos, tienen gran importancia el enfoque económico de la contabilidad. Entre sus tratadistas destacan: Schanalenbach y Schneider.

Schanalenbach: en su obra Balance dinámico enuncia la teoría dinámica del balance, en la que el resultado ocupa un lugar principal y es a partir de este de donde se obtendrá el balance. También realiza la primera propuesta formal de un plan de cuentas bien elaborado que daría lugar al plan contable alemán, fue publicado como plan monista pero contiene en esencia el marco planificado actual incluido el dualismo.

Schneider: tiene una obra Contabilidad industrial de gran valor científico y practico que constituye una aportación valiosa a la problemática de la contabilidad de costes. Fue el primero en concretar los conceptos de unas magnitudes fundamentales como gasto, coste, etc... Además estableció el esquema de circulación de

valores en la empresa distinguiendo dos ciclos, el ciclo administrativo o comercial que configura el ámbito externo de la empresa y el ciclo técnico o industrial que configura el ámbito interno.

Doctrina portuguesa

De ella cabe citar a Lopes Amorin quien define la contabilidad como ciencia del patrimonio y la cuenta como agrupación o clase de elementos o componentes patrimoniales expresados en unidades de valor. Otro portugués fue Gonsalves da Silva quien también es de corte patrimonialista como Lopes Amorin.

Doctrina sudamericana

Tiene tendencia patrimonialista, destaca Alberto Arevalo (Argentina), Palomino Zipitria (Uruguay) y Dauria y Lopes de Sa (Brasil).

Doctrina norteamericana

EE.UU. hasta la última década no había aportado mucho como entidad ya que el desarrollo teórico se basaba en las prácticas profesionales. Entre sus autores cabe destacar: Roy B. Kester, Dohr, Paton, Neuner,.....

En las últimas décadas la literatura contable norteamericana experimentó una notable evolución de carácter científico ocupando la cabeza de la investigación contable entre los tratadistas, que siguen esta línea cabe destacar: Richard Mattessich, Higiri, Devine; Cuyas aportaciones versan sobre la aplicación de las modernas técnicas en contabilidad y la axiomatización.

Otros autores que destacan en esta doctrina son Moonitz y Bazker.

Doctrina española

No se ha distinguido por ninguna aportación de mucha identidad a la contabilidad. Tras el periodo clásico que era de tendencia contista, surge una orientación de índole matemática sostenida por los profesores Sacristán, Zabala, Del Junco, quienes consideraban la contabilidad como una rama de las matemáticas aplicada. Posteriormente de índole didáctico-práctica destacan los profesores Boter Mauri, José Gardo. Posteriormente por un importante progreso conceptual destacan los profesores González de Castro, Lluch Capdevilla, Rodríguez Pita, etc.... Toda esta corriente culmina con el profesor José María Fernández Pirla: con su obra Teoría económica de la contabilidad realiza un profundo estudio de la contabilidad dándole un marcado carácter económico. Siguiendo esta línea, surgen otros profesores como: Calafell, Pifarre, Rivero Romero,....

Posteriormente la literatura contable española inició un acentuado matiz de carácter formal influenciado por la doctrina norteamericana destacando en esta línea los profesores: Cañibano, García García, Montesinos,....

En la actualidad una gran y variada bibliografía principalmente entorno al marco conceptual de la contabilidad y la normativa internacional, etc....

Hay que resaltar que el origen en la evolución de la cuenta contable hay que situarlo en Fabio Besta, aunque se suele situar el origen de la contabilidad por alguno de los autores en la partida doble.

Evolución del concepto de contabilidad

Se ha ido configurando sobre la base de distintos enfoques.

1.- *Enfoque legalista*; según el cual la contabilidad se lleva para servir de garantía frente a terceras personas, es el enfoque legalista de las responsabilidades jurídicas de Cerboni.

2.– *Enfoque económico*; iniciado por Besta para el que la contabilidad no ha de servir como simple garantía frente a terceros, sino para el conocimiento y control de la hacienda. Según este enfoque la contabilidad se una ciencia de información de fenómenos económicos y alcanza su mayor importancia con Schanalenbach y teoría dinámica del balance.

3.– *Enfoque formal*; la contabilidad necesitaba una regorizacion formal, y esta empieza a desarrollarse con Schneider y alcanza su máxima expresión con Mattessich, quien culmina la axiomatización de la contabilidad. Esta formalización se realiza sobre la base de una concepción económica que permitirá el desarrollo del método científico como en otras ciencias. Por ello podíamos referirnos mas exactamente a un enfoque económico–formal que es el que esta vigente en la actualidad.

2.2 La adscripción científica de la contabilidad: objeto y fin.

Aunque tradicionalmente se ha venido considerando como campo de observación de la contabilidad de la realidad económica, el profesor Higiri señala que no existe ninguna razón para ello, según él la contabilidad se puede aplicar a fenómenos no económicos, concretamente a todo ente que posea una estructura circulatoria compatible con su metodología. Aunque no exista razón que justifique la vinculación económica restrictiva de la contabilidad, salvo el hecho de la falta de procedimientos de medición adecuados a otros entes distintos de la empresa. Hoy por hoy la contabilidad solo se aplica a entes artificiales de naturaleza económica, quienes son lo que llamamos empresas.

La contabilidad es una ciencia empírica y habrá que plantearse su adscripción al campo de las ciencias naturales o la de las ciencias sociales. En este sentido viene determinado por la clase de objeto que constituye su campo de aplicación. Por tanto debemos subrayar la adscripción científica, el campo económico. En esta línea se manifiesta distintos tratadistas de diferentes países, concretamente en España el profesor Fernández Pirla, señala que la contabilidad es ante todo ciencia económica por la naturaleza de los elementos sobre los que opera, por el fin que persigue y los métodos que utiliza. Confirmando su adscripción al campo económico, no se puede incluir en le campo de ciencias de la naturaleza porque su contenido es social, surge como consecuencia de las acciones del hombre y sus relaciones con otros hombres, posee los atributos de las ciencias sociales.

Podemos resumir afirmando que la contabilidad es una ciencia empírica de carácter económico–social.

Objeto y fin

El objeto material de una ciencia es aquella de lo que se ocupa aquella ciencia, puede ser común a otra ciencia, concretamente en el caso de la contabilidad es su interpretación convencional se ocupa de la problemática económica. Así pues, su objeto material es la realidad económica.

El objeto formal de una ciencia es la parte de ese objeto material de la que se ocupa en concreto. Este objeto formal es el que la distingue de otras ciencias. La contabilidad y la economía comparten el mismo objeto material, pero tienen un objeto formal propio ya que estudian esa realidad económica desde diferentes aspectos, la economía los estudia en si misma, en cuanto e genera y la contabilidad la estudia entendiendo el aspecto cuantitativo y cualitativo de dicha realidad económica.

La contabilidad se ocupa de fijar la situación económica de la empresa, de la captación medida y valoración de la dinámica de la misma. Pone de manifiesto las diferencias que surgen como consecuencia de su evolución, mide el resultado, efectúa su clasificación y discriminación, a partir de la cual obtiene conclusiones que le van a servir para mejorar las decisiones en el futuro. Todo se puede resumir en un fin genérico único que es la determinación de la situación de la unidad económica y su evolución en el tiempo.

La interpretación convencional junta a este fin genérico que la contabilidad cumple unos fines específicos

como fines económicos, financieros, administrativos, fiscales y jurídicos.

Desde un enfoque más moderno, se considera a la contabilidad como una ciencia de información cuyo fin va a ser la captación de esa información. Su procesamiento y su transmisión, sin importar el uso que se haga de la misma.

1.3 Definición general y división de la ciencia de la contabilidad

Hay muchas definiciones, pero vamos a considerar a la del profesor Requena. Según Requena la contabilidad es la ciencia empírica que con respecto a una economía nos permite en todo momento el conocimiento cuantitativo y cualitativo de su realidad económica con el fin genérico de poner en relieve la situación de dicha realidad y su evolución en el tiempo.

Características de esta definición: expresa su objeto material, expresa su objeto formal, su fin, pone de relieve su naturaleza económica, señala el campo científico a la que esta adscrita, cumple con las leyes fundamentales de la lógica. Contiene en forma genérica la totalidad de la problemática de la que se ocupa, y además permite su aplicación para definir cada una de las ramas de la contabilidad.

División de la ciencia de la contabilidad

Los criterios que usa Requena para dividir la ciencia:

*Atendiendo a la finalidad de los conocimientos, se distingue entre conocimiento puro, que se dirige al saber por el saber en sí mismo y conocimiento aplicado que se dirige a obrar o actuar, y que realiza la proyección de los principios básicos que constituyen una ciencia sobre la realidad que se trate. Teniendo en cuenta esto, la ciencia de la contabilidad se divide en dos ramas, contabilidad pura y contabilidad aplicada.

- *Contabilidad pura o general*, que estudiaría el conjunto de principios básicos y normas que fundamentan la ciencia de la contabilidad. Tiene un carácter teórico y sus proposiciones son genéricas.
- *Contabilidad aplicada*, que estudiaría la concreción sobre la realidad económica de ese conjunto de principios básicos que constituye la ciencia contable.

*Atendiendo a la modalidad de los conocimientos, podemos dividir la contabilidad general en historia de la contabilidad y teoría general de la contabilidad.

- *La historia* se refiere al conjunto de principios básicos correspondientes al pasado, se ocupa de las circunstancias del lugar y época de la contabilidad.
- *La teoría general* de la contabilidad se ocupa del estudio actual de la contabilidad, de los principios básicos de la contabilidad de hoy en día.

*Atendiendo a la clase de unidad económica en donde se presente el problema contable. Podemos dividir la contabilidad aplicada en Macrocontabilidad y Microcontabilidad.

- *La macrocontabilidad o contabilidad nacional* es la contabilidad de las macrounidades económicas que son unidades económicas de carácter social, bienes nacionales, supranacionales, mundiales. Suponen la consideración conjunta del fenómeno económico sin atender a los elementos que la componen.
- *La microcontabilidad* es la contabilidad aplicada a las microunidades económicas que suponen la consideración de cada uno de los elementos que constituyen esa realidad económica (las familias, las empresas). Centrándonos en la microcontabilidad, la podemos dividir siguiendo dos criterios:

1.- Según la clase de unidad microeconomía a las que se aplica. Distinguiremos entre microcontabilidad pública y microcontabilidad privada.

La *microcontabilidad pública* se ocupa del estudio de la problemática de los entes públicos englobando la contabilidad de la administración central que incluiría el estado y los organismos autónomos, la contabilidad de la administración territorial que incluye las comunidades autónomas y las corporaciones legales y por ultimo la seguridad social.

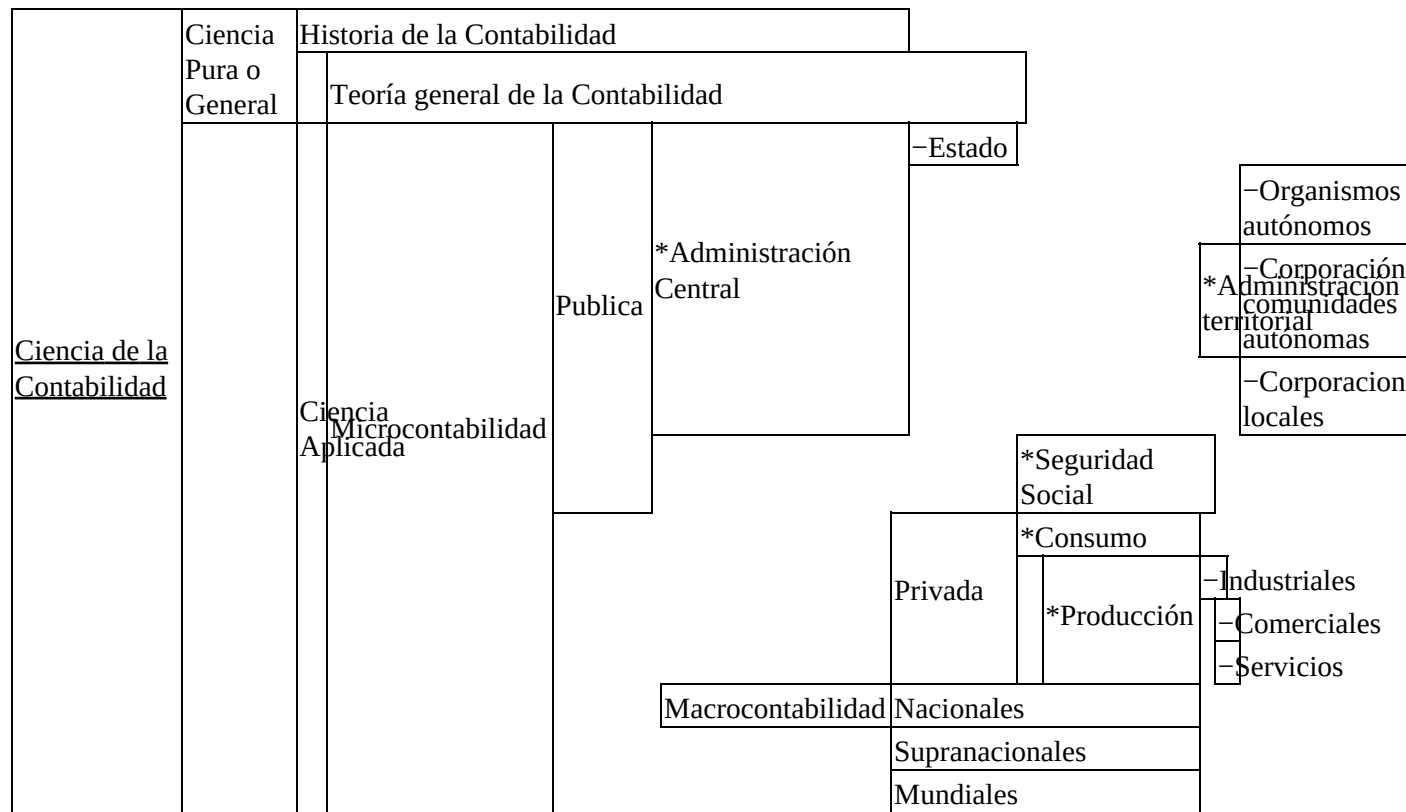
La *microcontabilidad privada* se ocupa del estudio de la problemática de los entes privados en los que distinguimos: microunidades de producción y microunidades de consumo, que darán lugar a la contabilidad de las unidades económicas de consumo y también a la contabilidad de las unidades económicas de producción o también llamada contabilidad de empresa.

La contabilidad de la empresa es aquella que se ocupa de la problemática de las microunidades lucrativas entre los que se encuentran las empresas industriales, comerciales y de servicios.

2.- Según la problemática de la que se ocupa, según esta distinguiremos entre: contabilidad internacional y contabilidad externa.

La *contabilidad externa ó financiera ó comercial* tiene por objeto el estudio de los hechos económicos pertenecientes al ciclo administrativo o comercial de la empresa, es decir, al ámbito externo por tanto estudia los actos de inversión, desinversión, o financiación.

La *contabilidad interna ó industrial ó de coste ó de explotación*, tiene por objeto el estudio de los hechos económicos pertenecientes al ciclo técnico, es decir, al ámbito interno y estudiaran los actos de consumo, la valoración de los mismos, producción y coste.



Contabilidad externa

1.4 El proceso metodológico-contable integral: la contabilidad de la empresa

El profesor Calafell estudio todo el discurrir metodológico de la contabilidad desde su origen hasta el final y lo plasmo en un esquema en el que quedan perfectamente diferenciado en tres subprocesos, concretamente, el subproceso inductivo, el subproceso deductivo y el subproceso intermedio; además de un origen.

–El subproceso inductivo, se contempla como la contabilidad, partiendo de una realidad dispersa, la somete a observación y lleva a cabo su capitación, simbolización, medida y valoración, todo lo cual constituye el contenido del análisis precontable. Estas operaciones constituyen el *subproceso inductivo científico*. Asimismo, mediante la utilización de unos entes conceptuales apropiados y de los distintos sistemas contables logra su representación y coordinación, llegando por sucesivas agregaciones a la formulación del balance y demás estados contables, que es la síntesis de esa realidad económica analizada y los máximos exponentes de esta operatoria inductiva. Estas operaciones de coordinación y agregación constituyen el *subproceso inductivo técnico-formal*.

–El subproceso deductivo, permite llegar a una realidad revelada gracias al análisis o interpretación, de esa información sintetizada en el balance, lo que nos permitirá sacar conclusiones validas para una adecuada toma de decisiones. Siguiendo un razonamiento deductivo. Todo esto hace que surga otro proceso de la contabilidad llamado *Análisis contable*.

–El subproceso intermedio, en el que nos encontramos con la auditoria contable, la verificación o consolidación o integración contable por una parte se trata de que la imagen del balance sobre la realidad sea veraz, exprese la imagen fiel de la empresa para ello es necesario realizar un proceso de verificación, revisión o auditoria contable, es decir, comprobar que en esa operatoria del subproceso inductivo se ha actuado correctamente y se ha atendido a los principios contables generalmente aceptados.

Cuando existen participaciones interempresariales, la medida de la realidad de una empresa dependerá de la situación de las otras, por lo tanto no basta con el balance y demás estados contables de esa empresa en cuestión, sino habrá que tener en cuenta también los de las otras empresas que forman el grupo. Debiéndose elaborar unos estados consolidados o debiendo procederse a la integración, a la consolidación contable, de forma que los estados consolidados se obtendrán a partir de las empresas que forman el grupo, teniendo en cuenta las oportunas eliminaciones.

Al margen de estos tres subprocesos y presidiéndolo esta el origen u organización contable, imprescindible para que se pueda dar todo lo anterior y que establece el marco en el cual será preciso realizar toda la fenomenología contable.

Contabilidad de la empresa es la rama de la contabilidad aplicada que con respecto a una unidad microeconomía lucrativa o de producción nos permite en todo momento el conocimiento cualitativo o cuantitativo de su realidad económica con el fin genérico de poner de relieve la situación de dicha unidad y su evolución en el tiempo. Si atendemos al proceso del método contable integral, el subproceso inductivo se deriva las áreas de contabilidad externa y contabilidad interna. Del subproceso deductivo deriva la verificación o auditoria contable y la consolidación o integración contable. Del origen se deriva la organización contable necesaria para el desarrollo de los subprocesos anteriores y que a su vez necesita de los mismos. Suele coincidir con la planificación contable.

División de la contabilidad de la empresa:

Contabilidad de la empresa	*Subproceso inductivo	–Contabilidad Externa.			
					–Contabilidad Interna.
		*Subproceso deductivo: Análisis contable.			
		*Subproceso intermedio	–Verificación ó Auditoria contable.		
					–Integración contable.
		*Origen: Organización contable.			

1.5 Relación de la contabilidad con otras ciencias.

Las relaciones con ciencias autónomas (tienen objeto material y formal definido) pueden ser de distintos tipos.

*El profesor Fernández Pirla distingue cuatro tipos de relaciones:

- 1.– *Relaciones esenciales*, se dan entre ciencias que participan del mismo objeto material. La contabilidad tiene relación de este tipo con: la economía, la economía de la empresa, el derecho mercantil,....
- 2.– *Relaciones formales*, que se dan entre ciencias en las que una apoya y condiciona a otras. La contabilidad tiene relación de este tipo con el derecho en general.
- 3.– *Relaciones instrumentales*, surgen cuando una ciencia sirve de instrumento de trabajo para otras. La contabilidad tiene relación de este tipo con: las matemáticas y la estadística.
- 4.– *Relaciones teleológicas*, que surgen cuando el fin de una ciencia sirve a otras. La contabilidad tiene relación de este tipo con: la economía, el derecho,.....

*El profesor Arevalo distingue entre *Relaciones de afinidad u horizontales* que son con ciencias del mismo campo, surgen como consecuencia de un cambio recíproco de nociones científicas (con la economía). Y *Relaciones de dependencia o verticales*, se da en ciencias de otro campo, surgen por la existencia de una ayuda científica pero sin reciprocidad.

TEMA 2: EL CAMPO DE OBSERVACIÓN DE LA CONTABILIDAD

2.1. La empresa y el mundo económico

El hombre para satisfacer sus necesidades requiere de unos medios materiales que en la mayoría de los casos no le son suministrados por la naturaleza en la forma apropiada para ello. Requiriendo por tanto de una actividad que permita el mejorar la adecuación de los mismos para satisfacer esas necesidades. Como consecuencia de ello, se obtiene dos tipos de bienes materiales por un lado están los bienes de consumo que satisfacen directamente las necesidades humanas y por otro tenemos los bienes de producción que los satisfacen indirectamente en cuanto que se utiliza para obtener otros bienes materiales o inmateriales.

Por ello podemos definir la actividad económica como aquella en virtud de la cual se obtienen, distribuyen y consumen los medios materiales para satisfacer las necesidades humanas. Quedaría así configurado el mundo económico como un sistema resultante de la vinculación de tres estructuras, la estructura de la producción, de la distribución y del consumo.

Estas reflexiones sirven tanto en una economía de trueque como en una economía de cambio si bien en esta última adquiere una gran importancia el dinero y con él todas las formas de crédito. Surgen así los dos tipos de objetos que el profesor Mathesis considera en el mundo económico, estos dos tipos de objetos son:

–los objetos económicos reales, bienes y servicios

–los objetos económicos financieros, los derechos.

Estos objetos son los sujetos de la actividad económica. El hombre actúa en ella como un elemento colaborador, como un agente que hace posible su realización. Por tanto podemos decir que objeto económico y agentes económicos son los elementos primarios de la actividad económica participando en ellos como sujetos o como medios colaboradores respectivamente.

Ambos (bienes y agentes) son susceptibles de agruparse para integrarse en unos subconjuntos de nivel superior que se denominan unidades económicas y que constituyen el marco del mundo económico donde se desarrolla esa actividad. A su vez esas unidades económicas se pueden agrupar en otras unidades de orden superior hasta formar una sola unidad económica fuera de la cual no existen elementos económicos. Esa supraunidad es la que conocemos como mundo económico que en base a lo anterior podemos considerar formado por el conjunto total de unidades económicas debiendo cumplirse para ello que estas estén integradas por bienes y agentes y que los mismos pertenezcan al mundo económico.

Centrándonos en los bienes económicos podemos realizar una agrupación homogénea de los mismos en subconjuntos que vamos a denominar $k_1, k_2, k_3, \dots, k_n$ de forma que si denominamos por K el conjunto total que los integra se verifique que dicho conjunto K este formado por partes no vacías, desjuntas dos a dos y cuya unión es igual al conjunto B (conjunto de todos los bienes económicos).

Como consecuencia de esto habremos agrupado los elementos del conjunto B de forma tal que la partición obtenida nos determina un conjunto cociente cuyos elementos son las clases de equivalencias definidas por la relación de homogeneidad económica sobre B cuyas propiedades características de toda relación de equivalencia serán las de reflexividad ($b_i \sim b_i$), simetría ($b_i \sim b_j \Rightarrow b_j \sim b_i$) y transitividad ($b_i \sim b_j ; b_j \sim b_r \Rightarrow b_i \sim b_r$).

B/K

B

K La actividad económica se concreta en actividades de producción (en sentido amplio, producción mas distribución) y actividades de consumo que definen otros tantos tipos de unidades, concretamente las unidades de producción y las unidades de consumo. La unidad típica de producción es la empresa y la unidad típica de consumo es la familia. Esto no quiere decir que la actividad de producción sea privativa de las unidades de producción, no tampoco que la de consumo sea exclusiva de las unidades de consumo, dado que las familias también producen, concretamente producen fuerza de trabajo que aportan a las unidades de producción y las empresas también consumen, concretamente consumen factores para obtener sus productos. Pero aunque esto es posible, la producción corre a cargo y se identifica con la actividad de la empresa, y el consumo a cargo de las unidades de consumo, las familias. Por tanto podemos resumirlo diciendo que son las empresas la que produce los bienes que las economías domesticas consumen.

Como contrapartida de los valores que se obtiene del mundo externo, la empresa genera un conjunto de rentas y por otra parte el mundo externo genera también rentas a favor de la empresa por la retribución que efectúa a esta, la empresa al adquirir sus productos.

Se puede observar como el ME cede factores a la E. Las familias ceden fuerza de trabajo, y las otras empresas ceden los factores de producción. Y la empresa le proporciona al ME unos productos que son el resultado de la transformación de los factores anteriores.

Al mismo tiempo se producen entre la E y el ME un intercambio de rentas, por una parte tenemos las rentas a favor del mundo externo que son las que cede la E, están implícitas en el precio de los factores, es decir,

obtenidos los factores la E los transforma, para obtener el producto y a continuación venderlo siendo entonces cuando debiera realizarse la distribución de los resultados obtenidos de la venta entre los participantes en el producto de acuerdo con su participación, pero como ello no es posible la E se le adelanta como parte del precio cuando obtiene los factores, asumiendo con ello el riesgo que conlleva la anticipación del producto social.

En segundo lugar tenemos las rentas a favor de la E que son las que el ME entrega a la E como parte del precio de los productos. La dinámica de esta interacción entre el mundo económico externo y la empresa resulta mas compleja aun si consideramos la aplicación de esas rentas.

Para analizar esto consideramos la E como unidad de producción y por otro lado el mundo económico exterior.

Por las rentas generadas para la E a favor del ME se pueden dedicar al ahorro o al consumo, cabe otra alternativa mas, el atesoramiento, pero esta saldría del flujo circulatorio por un periodo largo, pero después se volverían a integrar, supondría un ahorro o consumo diferido.

Si se destinan al ahorro, concurrían al mercado de capitales, al que acude asimismo la E cuando necesita financiarse, para hacer sus inversiones. Por tanto lo destinado al ahorro vuelve a la E a través de sus inversiones en factores. Pero la parte que se dedica al consumo, si se dedican al consumo revertirán a la E a través del mercado de productos donde le ME ha acudido para comprarlos, para aprovisionarse de ellos.

Resumiendo; la E recibe las rentas tanto por la vía del ahorro como por la vía del consumo con ellas se dedicara de nuevo ala producción iniciándose de nuevo el ciclo. Por la problemática que integra el contenido de la economía real de la E, la podemos agrupar en dos partes:

–Por un lado la problemática de carácter económico–financiero que están constituida por los actos de inversión y desinversión por un lado, y por otro lado, por los actos de financiación.

–En segundo lugar la problemática de carácter económico–técnico, esta integrada por todos los actos de intertransformación de las inversiones.

2.2 Transacciones económicas: sus clases

Si realizamos la intersección de las clases de equivalencia con las unidades económica obtendremos las clases de equivalencia correspondiente a cada unidad económica.

$$K_i \cap U_j = K_j(i)$$

Teniendo en cuenta esto el patrimonio de una unidad económica (U_i) en un momento determinado, por ejemplo, nos vendrá dado por una función de estado de la siguiente forma.

$$U_i = f(k_1(i)_t, k_2(i)_t, \dots, k_n(i)_t)$$

Esto quiere decir que la situación de una unidad económica en un determinado instante de tiempo esta en función del valor que tome cada clase de equivalencia de esa unidad en ese instante de tiempo, siendo las clases de equivalencia agrupación homogénea de elementos patrimoniales.

Esa función viene a ser como el inventario de la unidad económica, que nos permite representar a la empresa en un instante de tiempo.

En aspecto dinámico, como se sabe el mundo económico esta continuamente expandiéndose, se esta

produciendo interacciones entre las distintas clases de equivalencia que derivan de uno fenómenos empíricos denominados transacciones económicas. Estas transacciones económicas son definidas por el profesor Mathesis como aquellas relaciones que asignan un valor a un par ordenado de transactores en un instante de tiempo dado, siendo el criterio de correspondencia que define a dicha relación un flujo que afecta a los subconjuntos de bienes contenidos en las unidades que intervienen en la transacción alterando cualitativa o cuantitativamente su composición.

¿Cómo se representa las transacciones económicas?

Se representan a través de la letra F porque es un flujo

$$F(k_i(m), k_j(n), t) = V_{ij}$$

Esta expresión nos indica una transacción económica siempre que se cumpla las siguientes condiciones.

1º) $k_i(m)$ sea el transactor negativo, es decir, la clase de equivalencia que se decrementa en la transacción.

2º) $k_j(n)$ sea el transactor positivo, es decir, la clase de equivalencia que se incrementa en la transacción.

3º) $k_i(m) \in U_m$; $k_j(n) \in U_n$; $U_m, U_n \in U$

4º) $k_i \neq k_j$ y $U_m \neq U_n$ ó $k_i = k_j$ y $U_m = U_n$

Es decir, los transactores pertenecen a distintas unidades económicas a cuyo caso la transacción se produce dentro de la mismo clase de equivalencia, o bien pertenecen a la misma unidad económica en cuyo caso se tratara de dos clases de equivalencias distintas.

5º) $t \in T$ Conjunto total de instante de tiempo

6º) $V_{ij} \in V$ Conjunto total de valores, siendo 0

$V_{ij} \neq 0$, $V_{ij} \in V$

Partiendo de las cuatro condiciones vamos que hay dos clases de transacciones económicas:

–Transacciones económicas interunidad: se darán cuando el flujo en el que se concreta la transacción se produce en la misma clase de equivalencia, entre distintas unidades económicas.

$$F(k_i(m), k_j(n), t) = V_{ij}$$

1) $k_i(m) \in U_m$

2) $k_j(n) \in U_n$

3) $U_m \neq U_n$, $U_m, U_n \in U$

4) $k_i \neq k_j$

–Transacciones económicas intraunidad: se producen dentro de una misma unidad económica, entre distintas clases de equivalencia.

$$F(k_i(m), k_j(n), t) = V_{ij}$$

1) $ki(m) \cdot um$

2) $kj(n) \cdot un$

3) $un = um, um, un \cdot U$

4) $ki \cdot kj$

No existen mas clases de transacciones económicas porque no es posible que halla mas tipos de flujos.

		U1		U2	
Kd					
Dinero		Kd(1)		Kd(2)	
Km					
Mat. Primas					
Ka					
Prod. acabados					

(1) Transacción económica interunidad, es una transferencia de dinero entre empresas.

Kd(1) es el transactor negativo

Kd(2) es el transactor positivo

(2) Transacción económica interunidad, la U2 le da materia prima a la U1.

(3) No es una transacción interunidad ni intraunidad porque no se produce entre unidades ni clases de equivalencia.

(4) Transacción económica intraunidad, en una transformación de materias primas en productos acabados.

(5) No es nada porque de U1 salen materias primas y a U2 llegan productos acabados, y esto desde el punto de vista contable de una empresa no puede ser.

Transacciones económicas interrelacionadas.

Las transacciones económicas interunidad tienen la característica de producirse a pares, de forma que una es la condición económica o jurídica de la otra. Recibiendo la denominación de transacción económica interrelacionada.

En las transacciones (1) y (2) U2 le vende materias primas a U1, y la U1 le da dinero a U2.

Podemos decir por tanto que para cualquier transacción económica interunidad siempre existe en el mundo económico otra que será su par, es decir, su contraprestación económica o jurídica. (Incluso en las donaciones, hay una disminución en el neto)

Tenemos dos transacciones económicas interunidad, llamadas

$$FE1(ki(m), kj(n), t) = Vij$$

$$FE2(kr(p), ks(q), t) = Vrs$$

Constituirán un par de transacciones interrelacionadas sí y solamente sí:

$$1) ki(m)''um ; kj(n)''un ; kr(p)''up ; ks(q)''uq // um ,un '' U$$

$$\text{tal que } um'' uq ; un'' up // ki''kj ; kr''ks$$

el transactor positivo de cualquiera de ellos y el negativo de la otra corresponde a la misma unidad económica y viceversa.

$$2) t ''t , t ''T$$

Que ambas transacciones se produzcan simultáneamente.

$$3) Vij''Vrs ; Vij ,Vrs '' V ; Vij>0$$

Los valores asignados a los respectivos flujos serán iguales y mayores que cero.

Estas condiciones son condiciones necesarias aunque no suficientes ya que siempre cabe la posibilidad de que se dé un par de transacciones interrelacionadas en las que concurrieran iguales condiciones y podría prestarse a confusión.

2.3 La circulación de valores en la empresa: magnitudes corrientes y magnitudes de fondo o stock.

La actividad económica se materializa en la aplicación de unos factores o medios de producción (Input), para la obtención de productos (Output), el input gracias a un adecuado tratamiento a través del proceso productivo y su transformación en productos para su posterior venta, nos permiten la obtención de un beneficio.

En el desarrollo de esta actividad la empresa se relaciona con terceros, concretamente en el mercado de aprovisionamiento al que acude a vender estos. Independientemente de esto también se relaciona con el mundo externo en los procesos de financiación. Por otra parte la empresa se relaciona consigo misma dado que ese proceso de adecuación o de transformación de factores en productos tiene lugar en el seno de la empresa. Vemos pues que la empresa desarrolla una doble actividad, externa o de relación con terceros, e interna o de actuación en sí misma. De ahí se deriva los dos ámbitos que vamos a estudiar: el ámbito externo y el ámbito interno.

Todo esto lo plasma el profesor Schneider en su esquema de la circulación de valores en la empresa.

ESQUEMA DE LA CIRCULACION DE VALORES EN LA EMPRESA DE SCHNEIDER

Capital		Dinero		Compras		Fabricación		Almacén	
---------	--	--------	--	---------	--	-------------	--	---------	--