

## CONTABILIDAD Y LEGISLACIÓN SOBRE SOCIEDADES EN LOS COMIENZOS DEL SIGLO XX. APRECIACIONES SOBRE LA CONSTITUCIÓN DE LA EMPRESA MOLINO ANDES DE JUAN D. EVANS Y CÍA SCC.<sup>1</sup>

**Autores:** Carrizo, Walter; Blanchod, Patricia; Ferro, Mónica; Galián, Ma. Belén; Trola, Cristina.

**Modalidad:** Trabajo de investigación.

**Universidad Nacional de la Patagonia, Facultad de Ciencias Económicas. Delegaciones Esquel y Comodoro Rivadavia.**

**email:** [wocarrizo@hotmail.com](mailto:wocarrizo@hotmail.com), [patoblanchod@hotmail.com](mailto:patoblanchod@hotmail.com), [sathya@speedy.com.ar](mailto:sathya@speedy.com.ar),

[monica.ferro@speedy.com.ar](mailto:monica.ferro@speedy.com.ar), [mariabelengalian@hotmail.com](mailto:mariabelengalian@hotmail.com)

**Palabras Clave:** contabilidad, sistema contable, requisitos legales, Código de Comercio

### **Resumen:**

Abordar el estudio de la contabilidad desde un enfoque historicista implica utilizar la documentación y los informes producidos para comprender no solo los aspectos clásicos que estudia nuestra disciplina, sino para entender las vinculaciones que puede haber entre estos perfiles de la realidad y el entorno legal, social y económico en el que se desenvuelve una organización.

Quienes nos desempeñamos como contables sabemos que la relación entre la contabilidad y la legislación vigente en un determinado momento es sumamente estrecha. Pero las leyes cambian con el tiempo y así también las actividades económicas que pueden ser objeto de legislación. De esta forma la propia disciplina contable se ve afectada en su núcleo de conocimientos conceptuales y técnicos.

La empresa Molino Andes de Juan D. Evans y cía. SCC fue constituida en 1919. La reconstrucción de su sistema contable<sup>2</sup> nos ha llevado a pensar qué leyes

---

<sup>1</sup>Este trabajo es un producto del PI “El viejo molino de Trevelin. Análisis de la documentación contable de la empresa Molino Andes S.C., su relación con el contexto económico, social y legislativo de la región. Trevelin, Chubut (1918 – 1947)” avalado por la FCE UNPSJB.

<sup>2</sup> Ver trabajo “**Molino Andes de Juan D. Evans y cía. SCC” La contabilidad como reflejo de sus comienzos a inicios del siglo xx. Descripción de su sistema contable**” presentado en las VII Jornadas de Investigación en Ciencias Económicas Trelew 2016

estaban vigentes a esa fecha que afectaran a la contabilidad de la organización, y qué variaciones se han producido hasta nuestros días.

En conexión directa con lo expresado, se ha planteado el interrogante de si ciertos conceptos básicos tales como la idea de capital, de resultados, sistemas contables y medición, entre otros, se utilizaban en aquellos tiempos de la misma forma que en la que hoy se emplean.

En el presente trabajo se realiza una revisión del Código de Comercio, ley vigente al momento de la constitución de la empresa Molino Andes y se realiza una comparación con la legislación actual.

Asimismo, se han tomado varios autores considerados clásicos de la literatura contable tanto internacionales como nacionales, a los efectos de revisar algunos conceptos considerados importantes para el proyecto de investigación del cual es parte este trabajo. Se suma a ellos un texto aportado por una informante de la localidad de Trevelin y algunas consideraciones sobre la evolución de la regulación de la profesión contable en Argentina.

La profundización del análisis hará aflorar nuevos interrogantes. De hecho, interesa ahondar en aspectos de medición, de regulación de la presentación de la información contable y hasta de si se podría establecer algún vínculo entre los responsables de la contabilidad de la empresa bajo estudio y la escuela inglesa contable, dada la procedencia de sus ancestros galeses y las fuertes relaciones económicas que Argentina mantenía con el Reino Unido en el cambio de siglo XIX-XX. Como se puede apreciar, emprender un estudio historicista de la contabilidad abre variadas posibilidades de investigación.

### **Fundamentación:**

La información contable puede ser utilizada, en términos generales, como elemento de control de la gestión de los entes, dado su carácter confirmatorio de lo acaecido en un determinado período. Su compilación permite a la vez cumplir con el carácter predictivo que permite tomar decisiones hacia el futuro de la vida de las organizaciones. Es por ello que abordar su estudio desde un perfil histórico, permite ver cómo los hechos ocurridos y las decisiones tomadas han ido cambiando la vida institucional.

Pero no debe ser ignorado el hecho que ningún ente económico vive aisladamente, sino que interactúa en una sociedad que la influye y él produce cierta

influencia con sus acciones sobre tal sociedad, la que se desenvuelve en un espacio y en un tiempo que permiten identificar un marco económico y legal según cada época.

La contabilidad, como conocimiento organizado, ha ido evolucionando a lo largo del tiempo, acorde a las modificaciones en los encuadres económicos y legales. Es así que el propio “paradigma contable” ha ido experimentando modificaciones. Se ha pasado de pensar a la contabilidad como un respaldo legal de la propiedad, a la idea de contabilidad con un enfoque económico que permite determinar el beneficio generado, y posteriormente como conocimiento útil para ciertos usuarios.

La institución objeto de nuestro estudio, Molino Andes de Juan D. Evans y Cía. S.C.C., nace en el año 1919. El encuadre espacio temporal de aquellos años es muy diferente al actual. Si bien hoy se pueden visitar sus instalaciones convertidas en museo en la ciudad de Trevelin, en las primeras décadas del siglo XX la localidad no era más que un caserío y su propio nombre fue acuñado con posterioridad al de la empresa y a raíz de la existencia de ésta (Trevelin es una palabra galesa que en castellano significa Pueblo del Molino).

El problema básico que se presenta al analizar documentación de hace casi cien años es bajo qué encuadre legal se realizó la constitución de la sociedad. Más aún, la utilización de ciertos vocablos familiares en nuestros tiempos, nos hace pensar en qué encuadre disciplinar tenía la contabilidad en aquellos tiempos. Es así que este marco de pensamiento nos ha llevado a plantear algunas preguntas, tales como:

- ¿Qué legislación se aplicaba en 1919 para la constitución de sociedades?
- ¿Qué prescribía la legislación en relación a la contabilidad de las sociedades? ¿Los requerimientos eran iguales o difieren de los actuales?
- ¿Cuál era la idea de capital desde el punto de vista contable a principios del siglo XX?
- En la actualidad se estudia el sistema contable de las organizaciones. ¿En aquella época se aplicaba tal concepto?
- ¿Qué tipos de cuentas se utilizaban?
- ¿Quiénes confeccionaban la contabilidad de las empresas?

El presente trabajo se estructura realizando en primer término una ubicación espacio temporal de la institución, para luego abordar el marco legal vigente al momento de la constitución. Seguidamente, se repasan algunos conceptos contables a fin de poder percibir si su utilización ha cambiado hasta nuestros días. De esta forma, se espera comenzar a dar algunas respuestas a los interrogantes detallados anteriormente.

### **Objetivos y metas:**

El presente trabajo se corresponde con los sub objetivos B y C del proyecto: Analizar las relaciones con la legislación y la economía del período, y analizar el estado de la cuestión y los supuestos contables en el período bajo estudio.

Las metas se enmarcan dentro de las actividades ocho y nueve del proyecto, teniendo en cuenta que se está iniciando con el análisis de estos aspectos: análisis de la relación entre la legislación y la contabilidad, y análisis de los problemas de medición y exposición en el período bajo estudio y su reflejo en los informes contables de la empresa.

### **Metodología:**

Se ha aplicado una metodología de carácter cualitativo. Se ha recurrido al análisis bibliográfico de textos legales y contables, con especial atención al Código de Comercio vigente en el año de constitución de la sociedad, y a libros contables que, si bien de años posteriores, se consideran dentro de los clásicos de la teoría contable del siglo XX. De tal lectura se rescatan ciertos conceptos y se los compara con su utilización actual.

### **Desarrollo del trabajo:**

#### **-Ubicación espacio temporal del problema:**

La empresa Molino Andes de Juan Evans y Cía. S.C.C. fue creada en 1919 ‘en la entonces Colonia 16 de Octubre, en la zona noroeste de la actual provincia del Chubut, República Argentina. En la actual ciudad de Trevelin se pueden visitar las instalaciones de aquella entidad, dado que albergan el Museo Regional, resguardando testimonios de la historia de la gesta de población de la zona.

Para entender mejor la situación de la época, es necesario remontar el análisis a la segunda mitad del siglo XIX. En aquella época, Argentina salía de un largo período de contiendas intestinas y se encontraba abocada al llamado “proceso

de organización nacional". Uno de los aspectos importantes de este proceso era el afianzamiento de la soberanía nacional sobre todo el territorio reconocido como parte de la república. Así, se emprendieron diversos cursos de acción, entre los que cabe rescatar la Campaña del Desierto, de modo de incorporar las tierras bajo dominio de pueblos originarios, específicamente de la zona sur del país, y un plan de incremento de la población en general a través de políticas de recepción de inmigrantes.

En 1865 se produce el primer asentamiento de inmigrantes galeses en territorios de la actual Chubut, que como el resto de la Patagonia, dependía directamente del gobierno nacional. Sólo a partir de 1878 se crea el Territorio Nacional de la Patagonia como entidad territorial, jurídica, militar y administrativa del estado nacional. De esta forma, los colonos galeses quedan bajo la jurisdicción de esta circunscripción. En 1884 se subdivide el Territorio Nacional de Patagonia y así se forma el territorio Nacional de Chubut con capital en la localidad de Rawson.

Durante este período de organización territorial, las colonias galesas del Valle Inferior del Río Chubut y de la zona de Puerto Madryn ya registraban un afincamiento de cerca de veinte años y se contaba con la presencia de una generación de descendientes nacidos y criados en los asentamientos. Cabe aclarar que dado el aislamiento del resto del territorio nacional, los colonos habían creado un sistema normativo propio, basado en los usos y costumbres traídos de sus tierras de origen, que posteriormente hubieron de adecuarlas a los ordenamientos de la nueva organización del país.

La mayor población en la zona y la falta de tierras para ser asignadas a nuevos emprendimientos posibilitó a partir de 1880 otros lugares para realizar nuevos asentamientos. De esta forma, se realizan expediciones hacia el oeste, en dirección a la cordillera de los Andes. A los pies de sus estribaciones se encuentran valles fértiles y aptos para la agricultura. En uno de ellos, denominado por algunos galeses como Valle Hermoso, se decide el 25 de Noviembre de 1885 la creación de un asentamiento y se lo bautiza como Colonia 16 de Octubre, en conmemoración de la fecha de creación del Territorio Nacional de Chubut, haciéndose extensivo el nombre a todo el valle.

Es precisamente en este valle en que los colonos inician sus actividades de agricultura y ganadería. El aislamiento imperante, seiscientos kilómetros hasta los asentamientos del valle inferior, promovió una economía de autosuficiencia. Es así que dadas las condiciones del suelo, se comenzó a producir trigo y la falta de molinos harineros que pudieran transformarlo, propició la instalación de molinos individuales

esparcidos por toda la colonia. Con el avance del tiempo, la población crece y así también la demanda de harina, a tal punto que durante el año 1918, John Evans, hijo de inmigrantes galeses, comienza las gestiones junto con varios vecinos de la zona, para la instalación de un molino de mayor envergadura en el área de mayor población de la Colonia, que pudiera satisfacer la creciente demanda. De esta forma, nace en 1919 la empresa Molino Andes, John Evans y Cía. S.C.C.

#### **-Marco legal al momento de la constitución de la empresa molino andes**

Como se expresó con anterioridad, debido al aislamiento en el que vivían las colonias galesas habían desarrollado normas propias de convivencia, posiblemente influidas por los usos y costumbres de sus tierras de origen. Sin embargo, a partir de la creación del Territorio Nacional de Chubut tales normas han debido ser adecuadas al nuevo esquema territorial y jurídico, ya que la instalación de la capital en Rawson traía consigo la implementación del aparato gubernamental en sus tres perfiles, ejecutivo, legislativo y judicial.

En el año 1859 se sanciona el Código de Comercio, en aquel momento solo vigente para el estado de Buenos Aires. A partir de la unificación de Argentina en 1862, esta ley es de aplicación en todo el territorio de la nación. Dado que solo a partir de 1869 se contó con Código Civil, esta primera ley comercial incluía contenidos de base civil, que fueron removidos en una reforma, además de incorporarle capítulos específicos sobre quiebra de sociedades, y que fuera aprobada por el Congreso Nacional el 3 de Octubre de 1889. Es este el marco legal que estaba vigente al momento de la constitución de la sociedad Molino Andes.

De esta forma, en 1919 las sociedades que se fueran a crear debían respetar las disposiciones del Código de Comercio. En su artículo 5 establecía que “se declara comerciantes a todos los individuos que, teniendo capacidad legal para contratar, ejercen de cuenta propia actos de comercio, haciendo de ello profesión habitual”. Es de mencionar este artículo dado que la condición de comerciante es un requisito para formar una sociedad, específicamente en comandita, según se puede apreciar en su Libro II “De los Contratos del Comercio”, Título III “De las compañías o sociedades” (art. 282 a 449), Capítulo Cuarto “De las Sociedades en Comandita” (art. 372-382)

“Art. 372: Se llama sociedad en comandita, la que se forma cuando dos o más personas, de las cuales, **a lo menos, una es comerciante**, se reúnen para objeto comercial, obligándose el uno, o unos, como socios solidariamente responsables, y

permaneciendo el otro, u otros, simples suministradores de capital, bajo la condición de no responder con los fondos declarados en el contrato....”<sup>3</sup> (resaltado propio)

Se tiene antecedentes de que Juan D. Evans ya ejercía el comercio en 1914, dado que junto con W. Coslet Thomas producían harina en el molino que ambos poseían y que a esos momentos “trabajaba al máximo de sus posibilidades” (Fiori; De Vera: 165)

En el Artículo 1 del Acta de Constitución se puede observar el detalle de nombres y apellido de los socios colectivos “y revistiendo los demás comparecientes el carácter de comanditarios...” (sic), según se observa en la imagen adjunta.

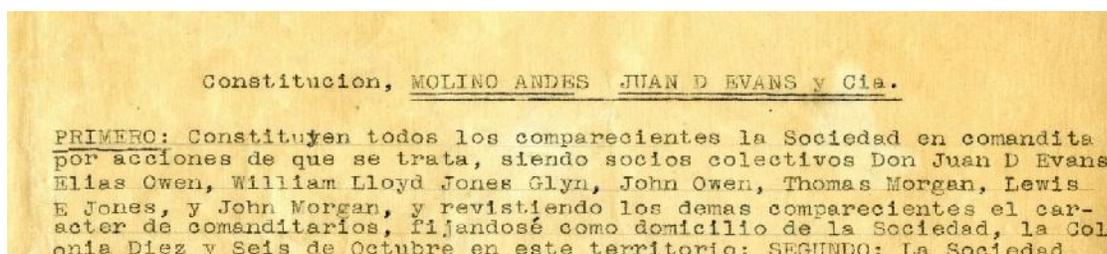


Imagen 1: Artículo Primero del Acta de Constitución

Fuente: Museo Regional de Trevelin

Esta descripción tiene su correlato con lo estipulado en el artículo 373 del Código de Comercio vigente a ese momento: “En la sociedad en comandita, no es necesario que se inscriba en el registro de comercio el nombre del socio comanditario; pero se requiere esencialmente que se declare en el registro la suma cierta del total de los capitales puestos en comandita”.

Asimismo, se puede observar su reflejo contable en el asiento nº 1 del Libro Diario Nº 1, en el que se registra la composición del capital solidario, detallando el aporte de cada socio colectivo, y en una sola línea el capital comanditario, aunque

---

<sup>3</sup>Este requisito no se encuentra presente en la ley 19550 ni en la Ley General de Sociedades, vigente en nuestros días. De hecho, en el nuevo Código unificado, ninguno de sus capítulos se refiere a la materia comercial. Tampoco hace mención alguna al “acto de comercio”, ni al “comerciante”, ni a las “obligaciones de los comerciantes”, ni a los “agentes auxiliares de comercio”, ni tampoco a la “jurisdicción mercantil”.

seguidamente se nombra a cada socio comanditario y la cantidad de acciones que cada uno de ellos adquiere, según se puede observar en la siguiente imagen.

SECRETARIA  
TREVELIN  
CHUBUT

Noviembre de 1919

se			
Acciones	1	100000	-
a varios			
<i>Partidas de 100 acciones a \$1000.000 Capital de que se constituyó la Sociedad denominada "Trevelin" entre Juan D. Brown y los señores comanditarios constituidos en virtud de las actas de fundación de la dicha Sociedad en virtud de las actas de fecha 15 de Octubre 1919</i>			
Juan D. Brown Sr. Capital	25	25000	-
Elias Owen Sr. Capital	25	25000	-
H. H. Jenkins Sr. Capital	25	25000	-
John Owen Sr. Capital	25	25000	-
Luis E. Jones Sr. Capital	25	25000	-
John Brown Sr. Capital	25	25000	-
Thomas Owen Sr. Capital	25	25000	-
Capital en Comandita	3	30000	-
Reserva		10000	
Reserva		5000	
Reserva		1000	

Imagen 2: Asiento nº 20 Libro Diario nº 1.

Fuente: Museo Regional de Trevelin - Chubut

Esta forma de registración también se respalda en las disposiciones del propio Código de Comercio, que remarcaba el carácter solidario de los socios comanditados o colectivos. Es por ello que deben ser debidamente identificados ya que en ellos también recae la responsabilidad de la administración y representación de la sociedad. Así lo expresa el artículo 374: “En las compañías en comandita son responsables solidariamente de los resultados de todas las operaciones, el socio o socios que tengan el manejo o dirección de la compañía, o estén incluidos en el nombre o razón social”.

Por el contrario, los socios comanditarios "... no pueden hacer personalmente ningún acto de gestión, intervención o administración, que produzca obligaciones o derechos a la sociedad, no aun en calidad de apoderados de los socios administradores..." (Código de Comercio art. 377).

Estas disposiciones se reflejan en el acta de constitución, específicamente en su artículo octavo, en el que se dispone que la administración de la sociedad estará a cargo de los socios colectivos. En el artículo décimo noveno, se determina quienes serán los administradores para el primer período de mandato.

Es de remarcar que el Código de Comercio no hace distinción entre Sociedad en Comandita Simple y por Acciones, como sí lo hace la Ley General de Sociedades actual. Sin embargo en artículo 380 del Código de Comercio establece que "La sociedad comanditaria puede dar acciones a nombre individual o al portador, transmisibles en forma que determinen sus estatutos". Esto justifica la mención de acciones en el asiento de constitución de la Imagen nº 1.

#### **-Las exigencias legales relacionadas con la contabilidad y su comparación con la actualidad**

Es importante remarcar, más allá de las necesidades de información que los empresarios pudieran haber tenido en cualquier época, la obligatoriedad legal establecida en nuestro país por el Código de Comercio ha tenido mucho peso en la implementación y organización del sistema contable. Esta es la disposición que se encuentra en esta ley:

*Art. 43. Todo comerciante está obligado a llevar cuenta y razón de sus operaciones y a tener una contabilidad mercantil organizada sobre una base contable uniforme y de la que resulte un cuadro verídico de sus negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos susceptibles de registración contable. Las constancias contables deben complementarse con la documentación respectiva.*

El artículo 44 establece cuales son los libros obligatorios, libro Diario y libro Inventario y Balance, y en los subsiguientes se establecen los requisitos que constan en los libros de estudio de contabilidad y que estuvieron vigentes hasta 2015. A partir de Agosto de ese año entra en vigencia el nuevo Código Civil y Comercial Unificado. En él el artículo 320 establece que "Están obligadas a llevar contabilidad todas las personas jurídicas privadas y quienes realizan una actividad económica organizada o son titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios. Cualquier otra persona puede llevar contabilidad si solicita su inscripción

y la habilitación de sus registros o la rubricación de los libros, como se establece en esta misma Sección<sup>4</sup>.”

Asimismo los siguientes artículos establecen cuales son los registros necesarios para organizar la contabilidad de los entes:

“ARTICULO 321: Modo de llevar la contabilidad. La contabilidad debe ser llevada sobre una base uniforme de la que resulte un cuadro verídico de las actividades y de los actos que deben registrarse, de modo que se permita la individualización de las operaciones y las correspondientes cuentas acreedoras y deudoras. Los asientos deben respaldarse con la documentación respectiva, todo lo cual debe archivarse en forma metódica y que permita su localización y consulta.

ARTICULO 322: Registros indispensables. Son registros indispensables, los siguientes: a) diario; b) inventario y balances; c) aquellos que corresponden a una adecuada integración de un sistema de contabilidad y que exige la importancia y la naturaleza de las actividades a desarrollar; d) los que en forma especial impone este Código u otras leyes.

ARTICULO 323.-Libros. El interesado debe llevar su contabilidad mediante la utilización de libros y debe presentarlos, debidamente encuadernados, para su individualización en el Registro Público correspondiente. Tal individualización consiste en anotar, en el primer folio, nota fechada y firmada de su destino, del número de ejemplar, del nombre de su titular y del número de folios que contiene.

El Registro debe llevar una nómina alfabética, de consulta pública, de las personas que solicitan rubricación de libros o autorización para llevar los registros contables de otra forma, de la que surgen los libros que les fueron rubricados y, en su caso, de las autorizaciones que se les confieren”.

Otro aspecto a destacar es que en el Código de Comercio se establecía que todos los comerciantes “formarán” (sic) dentro de los tres meses posteriores al cierre del ejercicio un balance y cuenta de pérdidas y ganancias que será transcripto al libro Inventario y Balance. De la lectura no se desprende que existiera obligatoriedad de

---

<sup>4</sup>En general en la nueva legislación el término “comerciante” fue reemplazado por el de “empresario”. El “acto de comercio” fue desplazado por la “actividad económica organizada”. El nuevo eje del derecho comercial es “la empresa”, sin la cual no se concibe la sociedad, según el espíritu de los legisladores.

publicar estos informes contables, a diferencia de lo dispuesto por la Ley 19550 y del Código Unificado.

Pero más allá de la obligatoriedad legal, la contabilidad ha evolucionado como conocimiento a lo largo de los años. A continuación se discutirán algunos de los temas que se deducen de lo hasta aquí desarrollado.

### **-El estado del arte de la disciplina contable a principios del siglo xx**

#### **-La idea de capital y los resultados**

Al revisar documentación contable de una época anterior a la actual, es muy probable que el equipo de investigación se enfrente a un esquema social, económico y político que puede diferir en gran medida del vigente al momento de la investigación. Así, al analizar los libros contables de la empresa Molino Andes hubo que comprender cuál era la situación de la región, la jurisdicción territorial en el ámbito de la República y el encuadre económico y legal que propiciaron el nacimiento de la entidad. Todos estos aspectos han cambiado con el correr de los años. A casi un siglo de los inicios, las instalaciones de la empresa pueden recorrerse como un museo, el caserío que en aquellos momentos creció a su alrededor es hoy la localidad de Trevelin y su economía gira alrededor del turismo.

Desde un punto de vista historiográfico del conocimiento, los siglos XIX y XX han sido protagonistas de innumerables avances, que se reflejaron en los profundos y rápidos cambios de la sociedad en general. Teniendo en mente esta consideración, es lógico pensar que la contabilidad, como conocimiento organizado, ha debido también adaptarse a tales cambios y es probable que algunos de sus conceptos y/o procedimientos hayan variado o se expresen con diferente terminología.

Analizando los primeros asientos realizados en el libro Diario, llama la atención la forma de registración de la constitución de la sociedad y la conformación de su capital. Más allá de las particularidades de la registración, ¿el concepto de capital de esa época es el mismo vigente a nuestros días?

La empresa bajo análisis es una sociedad en comandita. Su capital está conformado por 10.000 acciones distribuidas entre socios solidarios y socios comanditarios. De la misma forma que en la legislación actual, las disposiciones sobre las sociedades anónimas son de aplicación supletoria, salvo disposición en contrario. Debe mencionarse que el encargado de la contabilidad a partir de 1923 se guió con un libro de 1919 cuyo tema central era la contabilidad de las sociedades anónimas. Es

posible que ya se tuviera este libro y que se hubieran utilizado sus conceptos supletoriamente para la sociedad Molino Andes.

El libro mencionado, cuyo autor es Roberto Rubens, cita los artículos del Código de Comercio y realiza comentarios y ejemplos. Específicamente en su artículo 318, estipulaba como uno de los requisitos para formar una sociedad anónima “que el capital social, o su primera serie que no baje del veinte por ciento, esté íntegramente suscrito” vale decir que se entiende que al momento de la constitución, no era necesario que la totalidad del capital esté suscrito. El autor explica que, en consecuencia, el capital de una compañía está compuesto de tres partes:

- El capital autorizado, que es el total de capital que el Poder Ejecutivo autoriza para que se constituya la sociedad.
- El capital suscrito, que al momento de la constitución debe ser un 20% y
- El capital realizado o el realmente integrado.

Se entiende que el capital autorizado corresponde al total de capital que los socios convienen en suscribir y aportar, y que la autoridad correspondiente acepta al momento de inscribir la sociedad en el registro correspondiente. Esta diferenciación de tres aspectos del capital es también observada en autores clásicos tanto a nivel internacional como nacional.

Paton (1949; 977) menciona que “El **capital social** es el total de los intereses de los propietarios de una compañía, que son transferibles. El **capital social autorizado** es el total de intereses transferibles que le permite a una compañía la autoridad del estado de que depende. En cualquier momento el capital autorizado está **emitido** o **no emitido**”.

Cholvis<sup>5</sup> (1970) también rescata la misma explicación sobre el capital que Rubens. En su explicación de capital suscrito expresa que “la suscripción constituye un crédito a favor de la sociedad y una obligación o compromiso a cargo de los accionistas que deben aportar el valor de las acciones suscriptas” (20). De esta forma, se habilita la existencia de una cuenta Accionistas, como se puede apreciar en el asiento nº 2 del libro Diario nº 1.

---

<sup>5</sup>Debe remarcarse que el texto consultado corresponde a la duodécima edición, habiendo sido la primera en 1958.

Louge (1958) retoma los mismos conceptos que surgen del Código de Comercio y los expone a través del siguiente cuadro:

	AUTORIZADO	Es el que figura en el <b>Estatuto</b>	<p>Económicamente este es <b>EL VERDADERO</b> capital</p> 
	SUSCRITO	El que los accionistas se han <b>comprometido</b> a aportar	
	REALIZADO	El que los accionistas han <b>aportado</b>	

Cuadro 1: Composición del Capital de una S.A.

Fuente: Louge. Elementos de Contabilidad Aplicada pág. 28

Se puede apreciar la estrecha relación entre la contabilidad y la legislación vigente, misma que los autores rescatan a la que hacen referencia. Pero más allá de esta circunstancia, es interesante ver cómo se define al capital desde el punto de vista de nuestra disciplina.

Anthony (1964: 46) expresa que “la parte del balance que muestra el capital representa los derechos del o los propietarios. El capital aumenta con las ganancias o utilidades (resultado de las transacciones lucrativas) y disminuye cuando las utilidades se pagan a los accionistas en forma de dividendos (referido a una SA)”. De las explicaciones de este autor, se puede deducir que, a pesar de la fecha de edición del texto consultado, no realiza una distinción entre el capital inicial y los resultados.

Hansen aporta el carácter de pasivo indefinido que representa el capital, ya que “el monto del capital propio de una empresa en funcionamiento nunca puede comprobarse exactamente. No tienen, como los del capital ajeno, una exigencia de un número de pesetas. Lo que ellos poseen está constituido por todos los valores de la empresa deducidas las deudas de los acreedores y como los valores de una empresa en marcha no pueden valorarse con exactitud, el capital propio no puede estimarse en una suma determinada” (1961: 464).

Arévalo (1964) incorpora el concepto de capital considerado económicamente, como la riqueza producida y no consumida que se emplea para producir más riqueza. Además incorpora el concepto de capital contable como el excedente del capital activo sobre el capital pasivo. Se acerca así a nuestra idea de Patrimonio Neto.

Si bien los autores no citan expresamente la idea de capital a mantener, se puede deducir su presencia aunque se considere que los resultados se suman al capital. Debe recordarse que el concepto de capital a mantener es útil a la idea de modelo contable, ya que es la variable que se establece como parámetro para medir el resultado<sup>6</sup>. Surgen así los criterios de medición que se emplearán no solo para establecer el monto del resultado sino el valor de los elementos patrimoniales.

Para la determinación del resultado, nuestra contabilidad actual se rige por el concepto de devengado. ¿Era de aplicación a principios del siglo XX? De acuerdo a lo que se puede apreciar en el libro de Rubens, en relación a los resultados negativos se hace referencia a gastos e intereses pagados según se puede apreciar en el siguiente apartado:

***“Gastos generales, Salarios, Comisiones, Etcétera, por \$ 127.167,71: Esta suma comprende todas las cantidades pagadas en concepto de gastos hechos durante el año, exceptuando, solo, los pertinentes a la fabricación”*** (1919; 147)

Si nos referimos a los resultados positivos, también se imputan los cobros realizados o los netos sin distinguir ingresos de ganancias. Llama la atención que entre estos resultados se encuentre la cuenta Mercaderías que

“acusa una ganancia de \$ 440.541,38 m/n c/legal o sea sobre la venta de \$ 1.981.323,20 m/n c/legal de igual moneda. El importe de \$ 440.541,38 es el resultado de las ventas y compras de todas las mercaderías durante el último ejercicio, tanto de las fabricadas como las importadas y las compradas en plaza. Además, figuran en el débito de la cuenta Mercaderías sueldos, jornales, derechos, carretajes, descuentos por pago al contado o por pago adelantado, además devoluciones de mercaderías, etc., etc.”

Surgen de la lectura de estos apartados algunas consideraciones:

---

<sup>6</sup>En términos generales, se puede pensar que al inicio de cada ejercicio económico el Patrimonio Neto inicial actúa de parámetro para poder medir el resultado por diferencia patrimonial.

- La contabilidad registraba mayormente las operaciones siguiendo el concepto de percibido pagado, alternándolo con el concepto de denegado.
- No se realizaba la distinción entre gastos y pérdidas, ni entre ingresos y ganancias.
- La cuenta Mercaderías era utilizada como cuenta única reflejando conceptos de activo y gasto en su debe y precios de venta en su haber.
- No se reconocían componente financieros implícitos.

Hansen en su obra de 1960 rescata lo siguiente, remarcando el avance que ya se había producido en el conocimiento contable:

***“Ingreso:** En su sentido original comprende lo que físicamente se recibe (cobros por caja). En la contabilidad moderna se atribuye poca importancia a este aspecto del problema. Más bien se tiende a prescindir del cobro que constituye un concepto por sí mismo, contando que el ingreso se ha producido desde el momento que nace un crédito Es de mayor importancia saber cuándo surge el ingreso para realizar el abono en la cuenta correspondiente. Cuando se trata de ingresos por ventas (...) en el momento de pasar al comprador el derecho de propiedad. (205)*

***Ingresos por ventas:** Los ingresos por ventas se componen de 2 partes: lo que ha costado a la empresa producir la mercancía y una parte que debe representar el beneficio y de ahí un aumento del capital propio de la empresa. (208)*

***Ventas a Plazo:** Al hacer cada anotación por ventas a plazos, su importe se divide en dos partidas: precio de la mercancía propiamente dicho y suplemento por intereses. Solo se considera ingreso a medida que va ganándose por cancelación del crédito”. (54)*

Si bien esta obra es muy posterior al momento analizado, se puede apreciar que se menciona el concepto de ingreso como entrada de efectivo como una forma anterior de concepto de ingreso. Ya en los años 1960, se rescata la vigencia del concepto de devengado. Pero además, ya reconoce la existencia de componentes financieros en el precio de ventas a plazo, haciendo la correspondiente segregación al momento de la venta y su reconocimiento posterior como ingreso. Cabe remarcar que autores nacionales como Fowler-Newton incluyen esta distinción solo a partir de sus ediciones de 1992.

Un caso particular está dado por la utilización de la cuenta Mercaderías. Chilcovsky (1976) al referirse al registro de los movimientos de mercaderías, menciona que para calcular el resultado bruto de ventas puede optarse por uno de dos sistemas: por Diferencia de Inventario o por Inventario Permanente. Específicamente en el primero, Diferencia de Inventario, explica que la cuenta mercaderías puede ser utilizada como cuenta única o como cuenta desdoblada. En el caso de cuenta única, la clasifica como una cuenta mixta ya que registra aspectos vinculados al activo pero también de resultados, pues sus créditos corresponden a precios de venta. A fin de ejercicio, debe hacerse la corrección pertinente para que exprese el valor del activo en bienes de cambio. Estas apreciaciones coinciden con lo analizado en el libro de Rubens de 1919.

### **-El sistema contable y la profesión**

En la actualidad, el aspecto técnico de la disciplina es estudiado a través de la idea de sistema, desagregando el sistema contable del sistema de información de una organización.

De la bibliografía analizada el único autor según se pudo apreciar es Paton, quien se refiere a Sistemas de Contabilidad, abordando primero la División de la contabilidad “ en cuatro ocupaciones principales que son, por su orden lógico, las siguientes: 1) estructuración de sistemas de contabilidad, 2) registro de las transacciones mercantiles, llamado generalmente “teneduría de libros”, 3) auditoría o verificación de los asientos en los libros, 4) análisis e interpretación de los resultados” (1947:1491)

Agrega que, “es corriente imaginar que un sistema de contabilidad está constituido simplemente por los elementos materiales que lo integran, tales como comprobantes, diarios, mayores, etc. En realidad consiste también en el cuerpo de doctrina que forma la base del procedimiento y en la teoría que en una situación determinad lo justifica.”

Sin embargo, otros autores no lo incluyen directamente, si bien se pueden detectar sus elementos constituyentes, tal como sucede con Hansen (1960) quien menciona la captación de los datos y los comprobantes. Es entendible esta ausencia ya que la teoría de sistemas tiene su mayor divulgación en la década de 1950, y cuya presencia y desarrollo en la administración rescata Hermida (1976).

A través de la documentación revisada se puede deducir la existencia de ciertos elementos del sistema contable, si bien su conceptualización podría diferir de la

actualmente usada. Se puede observar esta situación en la utilización de ciertas cuentas como es el caso de Mercaderías que en el presente su utilización como una cuenta mixta ha perdido total vigencia. Las cuentas que surgen como corrección a aspectos de medición también presentan diferencias. Tal el caso de la cuenta Amortizaciones Acumuladas, que se presenta en Rubens (1919) como cuentas que suman al pasivo.

Pero otro tema que interesa es quien era el responsable de la contabilidad en la empresa bajo estudio. La entrevista realizada a la señora Cleri Evans, nieta del fundador de la sociedad, reveló que la contabilidad estaba a cargo de un tío suyo que no poseía formación académica y que comenzó a ejercer de contador solo a partir de 1923. Siendo un autodidacta, su guía fue el libro de Rubens citado ya varias veces en este trabajo. Desde ya que hay que remarcar que en los comienzos del siglo XX no existía la profesión de Contador Público como la conocemos hoy.

Carrizo (2015) hace una descripción de la evolución de instituciones educativas que enseñaban contabilidad durante el siglo XIX y principios del siglo XX. Los primeros contadores fueron egresados de la Escuela Superior de Comercio, actual Escuela Nacional de Comercio “Carlos Pellegrini”, y egresaban con un grado secundario. Solo a partir de 1914 se jerarquiza el estudio de la contabilidad con la creación de la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA. Durante varios años convivieron contadores nacionales y provinciales, además de los antiguos contadores de la Escuela superior, contadores de la administración pública y de bancos con régimen propio. A ellos debe sumarse los idóneos que también eran reconocidos en la práctica profesional. El cuadro que se expone a continuación refleja la evolución de la regulación de la profesión hasta la creación de los Consejos Profesionales.

<b>Año</b>	<b>Acontecimiento</b>
1858	Sanción del Código de Comercio
1939	Ley 2844 de la Provincia de Santa Fe regulando la profesión contable en el ámbito provincial
1941	Ley 3911 de la Provincia de Córdoba regulando la profesión contable en el ámbito provincial
1945	Decreto-Ley 3501 regulando las profesiones de Doctor en Ciencias Económicas,

	Contador Público y Actuario.
1973	Ley 20488 regulatoria de las profesiones Contador Público, Licenciado en Administración, Licenciado en Economía y Actuario, vigente hasta la fecha.

Cuadro N° 2: Evolución de la regulación de las profesiones relacionadas con las Ciencias Económicas entre los años 1858 a 1973

Fuente: (Carrizo; 2015: 22)

### **Conclusiones:**

Estudiar la información contable desde un enfoque historicista lleva a tratar de comprender cómo se hicieron las cosas y por qué se realizaron de tal manera. Es así que la lectura de tiempos anteriores, si bien solo se está hablando en este caso de textos que no superan los cien años de antigüedad, llevan al lector indefectiblemente a confeccionar mentalmente una ubicación en tiempo y espacio del origen y significado de los contenidos leídos.

Los textos analizados dan cuenta de cambios en la contabilidad, que puede ser percibida a principios de siglo como una herramienta para el cumplimiento de los requisitos legales. Pero también se destaca el esquema clásico de su finalidad: responder a los intereses de los socios que aportaron el capital. Esto coincide con el enfoque de Telese (2006) sobre el “secreto financiero” que imperaba en los mercados en los años del cambio de siglo.

Por otro lado, se percibe la evolución en cuanto al status epistemológico de la disciplina, que va incorporando aportes de otros conocimientos y que aborda un carácter más científico mediante la modelización de la porción de la realidad bajo estudio, perfiles que no se observan en la contabilidad de 1919, mucho más a nivel de una técnica. A todo esto se suman los cambios lingüísticos y la utilización de ciertos términos que poseen en la actualidad mucha más especificidad, tal el caso de los conceptos de gastos, pérdidas, ingresos y ganancias, que no fueron detectados con el mismo uso que el actual.

El análisis presentado aquí nos enfrenta ante nuevos interrogantes:

- ¿Existía alguna relación con la escuela inglesa de contabilidad, dada la procedencia de los primeros colonos y sus vínculos con el Reino Unido?
- ¿En los textos contables de la época se encuentran términos de uso actual en temas de medición, valores corrientes, valor neto de realización, VPP, etc.?
- ¿Existían regulaciones en cuanto a la formas de presentación de la información contable?

El enfoque historicista no solo permite una revisión interna de la evolución de la contabilidad, sino que además agrega un valor intrínseco al poner en relevancia el importante papel que cumple al reflejar, además de la vida económica, patrimonial y financiera de los entes, las influencias del medio en ellos y en sus decisiones, y de cómo ellos también pueden influir en la sociedad. En síntesis, la contabilidad es una fuente invaluable para comprender a las organizaciones y su época.

#### **Bibliografía:**

**ANTHONY, R.** (1976) *La contabilidad en la administración de empresas texto y casos*. (primera reimpresión) Editorial (UTHEA) Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana – México – Ediciones Macchi López. Buenos Aires.

**AREVALO, A.** (1964) *Elementos de Contabilidad General* Editorial Selcon S.A.E.C.I. Buenos Aires (primera edición 1946)

**CARRIZO, W.** (2015) Contabilidad y profesión: La evolución de la profesión de Contador Público y de las instituciones de enseñanza de la contabilidad en la República Argentina (1794 – 1960). Particularidades de la región patagónica. *Revista Digital De Computis* N° 23 Diciembre de 2015 (págs. 6 a 29) [www.decomputis.org](http://www.decomputis.org)

**CHILKOWSKI, O.** (1976) *Contabilidad General. Conceptualización Teórica Elemental*. (cuarta edición) Editorial AVANCE Buenos Aires

**CHOLVIS, F.** (1970) *Contabilidad cuarto curso* (duodécima edición) Editorial Codex S.A. Buenos Aires Año

**FIORE, J.; DE VERA, G.** (2002) *Trevelin un pueblo en los tiempos del molino*  
Dirección de Cultura - Municipalidad de Trevelin- Trevelin

**FOWLER NEWTON, E.** (1992) *Contabilidad Básica* Ediciones Macchi  
Buenos Aires.

**HANSEN, P.** (1961) *Manual de Contabilidad* (tercera edición, primera  
reimpresión) Editorial Aguilar- Madrid

**-(1973)** *Tratado de contabilidad* (tercera edición, primera reimpresión)  
Editorial Aguilar- Madrid

**HERMIDA, J.** (1976) *Administración, metodología y evolución de las ideas.*  
Editorial El Coloquio- Buenos Aires.

**LOUGE, P.** (1958) *Elementos de contabilidad aplicada* (segunda edición)  
Editorial Cesarini Hermanos. Buenos Aires

**PATON, W:** (1947) *Manual del contador* Unión (primera reimpresión)  
Tipográfica Editorial Hispano Americana México (primera edición 1943 UTEHA  
México)

**RUBENS, R.** (1920) *¿Qué debe saber el accionista argentino?* (tercera  
edición) Buenos Aires

**TELESE, M.** (2006) *Conociendo la contabilidad* Editorial Osmar D. Buyatti  
Buenos Aires

#### **DOCUMENTACIÓN DE PRIMERA FUENTE:**

Libro Diario N° 1. Museo Regional de Trevelin

Acta de Constitución. Museo Regional de Trevelin