

Rivera, N. (2013). La contabilidad al servicio de la sociedad, una memoria deformada. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 63, 97-126.

# La contabilidad al servicio de la sociedad, una memoria deformada

***Natalia Andrea Rivera Arbeláez***

Estudiante Contaduría Pública  
Universidad de Antioquia, seccional Oriente  
nataliarivera1946@hotmail.com

---

Este artículo es el producto del trabajo de grado desarrollado por la estudiante durante el año 2013 para obtener su título de contadora pública de la Universidad de Antioquia. El asesor temático del trabajo fue el profesor Carlos Mario Ospina Zapata, profesor de tiempo completo del Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia.

## La contabilidad al servicio de la sociedad, una memoria deformada

**Resumen:** La contabilidad, durante la historia, se establece en función a las necesidades de la sociedad, evidenciando desarrollos contables teóricos y prácticos importantes que definen esta ciencia. A pesar de esto, en la academia no ha sido posible establecer una definición consensuada clara de las funciones y los objetivos de la contabilidad; no obstante, en la práctica se ha reducido y deformado el conocimiento contable a la orden de intereses capitalistas particulares dejando de lado la tradición de la responsabilidad social de la contabilidad mantenida por largo tiempo, se enmarca, en esta lógica, la necesidad de conceptualizar acerca de la función social de la contabilidad. Para tal fin, la comprensión e interpretación del conocimiento histórico y el devenir contable permiten el acercamiento profundo a las relaciones de la contabilidad y la evaluación de su función y posición en la historia del mundo y la sociedad predominante actual, que permita concluir acerca del sentido social de la contabilidad con fundamentos teórico-históricos que ayuden, además, a plantearnos los cambios deseados o necesarios para esta campo de conocimiento.

**Palabras clave:** contabilidad, historia, función social de la contabilidad, necesidades sociales, teoría y profesión contable.

### Accounting at the service of society, a distorted memory

**Abstract:** Throughout history, accounting is set according to the needs of society, showing significant theoretical and practical accounting developments that define this science. Despite this, in the academy it has not been possible to achieve a clear consensual definition of the accounting discipline functions and objectives; however, in practice, the accounting knowledge has been reduced and distorted in favor of particular capitalist interests leaving aside the accounting tradition of social responsibility maintained for a long time; in this sense the need to conceptualize about the accounting social function is framed in this logic. To this aim, the comprehension and interpretation of the historical knowledge and the accounting development allow a deep understanding of the relations between accounting and the assessment of its function and position in the world history and in the current predominant society. Taking this into account, conclusions about the social meaning of accounting based on theoretical-historical foundations that help as well to consider desired or necessary changes in this field of knowledge.

**Keywords:** Accounting, history, social function of accounting, social needs, accounting theory and profession.

### La comptabilité au service de la société, un souvenir déformé

**Résumé :** Au cours de l'histoire, la comptabilité a été établie selon les nécessités de la société, mettant en évidence importantes développements théoriques et pratiques comptables qui définissent cette science. Malgré cela, dans l'académie il n'a pas été possible d'établir une définition accordée claire des fonctions et des objectifs de la comptabilité ; toutefois, dans la pratique les connaissances comptables ont été réduit et déformé en faveur des intérêts capitalistes individuels en mettant de côté la tradition de la responsabilité sociale de la comptabilité maintenu depuis longtemps. La nécessité de conceptualiser sur la fonction sociale de la comptabilité est encadré dans cette logique. A cette fin, la compréhension et l'interprétation de la connaissance historique et le devenir comptable permettent un rapprochement profond aux relations entre la comptabilité et l'évaluation de sa fonction et position dans l'histoire du monde et dans la société prédominante actuelle. Cela peut conduire à une conclusion sur le sens social de la comptabilité basée sur des fondements théorique-historiques qui aident également à nous poser des changements desires ou nécessaires pour ce domaine de la connaissance.

**Mots-clés :** Comptabilité, histoire, fonction social de la comptabilité, nécessités sociales, théorie et profession comptable.

### A contabilidade a serviço da sociedade, uma memória deformada

**Resumo:** No transcurso da história, a contabilidade se estabelece em função das necessidades da sociedade, evidenciando desenvolvimentos contábeis teóricos e práticos importantes, que definem esta ciência. Apesar disso, na academia não tem sido possível estabelecer uma definição consensual clara das funções e dos objetivos da contabilidade; não obstante, na prática se tem reduzido e deformado o conhecimento contábil à ordem de interesses capitalistas particulares, deixando de lado a tradição da responsabilidade social da contabilidade mantida por longo tempo. Emoldura-se, nesta lógica, a necessidade de se conceitualizar com respeito à função social da contabilidade. Para tal fim, a compreensão e a interpretação do conhecimento histórico e do devir contábil permitem a aproximação profunda às relações da contabilidade, assim como a avaliação de sua função e posição na história do mundo e a sociedade predominante atual; uma aproximação que permita tirar conclusões com respeito ao sentido social da contabilidade com fundamentos teórico-históricos que ajudem, além disso, a projetar as mudanças desejadas ou necessárias para este campo de conhecimento.

**Palavras-chave:** contabilidade, história, função social da contabilidade, necessidades sociais, teoria e profissão contábil.

# La contabilidad al servicio de la sociedad, una memoria deformada

*Natalia Andrea Rivera Arbeláez*

*Primera versión recibida en noviembre de 2013 – Versión final aceptada en diciembre de 2013*

## I. Introducción

**H**a existido, naturalmente, una necesidad de la sociedad por explicar todo tipo de abstracciones del mundo, por conceptualizar, argumentar y dilucidar ideas acerca de los mecanismos, herramientas, disciplinas y ciencias que sean de interés para la sociedad. La contabilidad como constructo social está presente en el día a día de la colectividad, es un mecanismo aceptado, funcional y valioso en el manejo económico y las relaciones sociales en general; no es ajena, entonces, a dicha necesidad de teorización, la cual se dilata por la gran trascendencia y complicitad de la contabilidad en la estructura del sistema capitalista preponderante en la actualidad.

En el transcurrir de la historia, los factores contextuales y sociales han transformado a la contabilidad haciendo visibles los intereses principales y las funciones de esta área del conocimiento según las necesidades manifiestas y los objetivos y actividades para las cuales se utiliza. A pesar que en estos cambios se encuentran relucientes inclinaciones de la contabilidad por diferentes factores intervinientes, en el mundo académico y profesional no se cuenta con una argumentación conceptual preponderante acerca del sentido fundamental o la función esencial de este campo de conocimiento. No obstante, y ante la falencia de este consenso, se opta, en el sistema establecido, por reducir la inclinación social de la contabilidad con el realce desmesurado de la maximización del beneficio como interés principal y fundamental de la contabilidad, sin tener en cuenta que posiblemente tal inclinación social de la contabilidad sea el objetivo, función y sentido de este campo de conocimiento.

A partir de ello, se expone la constante curiosidad y una creciente necesidad por conocer esos intereses y esencia especial de la contabilidad, que servirá de guía en la práctica y la profesión, y de base y apoyo en la construcción teórica de esta ciencia.

Un estudio histórico que permita vislumbrar el entorno, muestre las simbologías, las instituciones, las necesidades económicas y sociales, los intereses predominantes, así como las consecuencias y secuelas que ejercen las relaciones de la contabilidad (Quinche, 2006), permitirán abarcar el sentido, el carácter y los lineamientos fundamentales que persigue este campo de conocimiento y, tras un análisis y decantación de las relaciones de la contabilidad en la historia con herramientas basadas en teorías de la psicología social, permitirán, primero, entender las transformaciones sufridas según los factores contextuales y sociales importantes, aunque no necesariamente predominantes, por los que ha transcurrido esta ciencia; y, segundo, concluir acerca de las funciones predominantes de la contabilidad a través de la historia para afianzar o desenmascarar la actual y limitada mirada de la contabilidad.

El objetivo principal al interior del presente artículo como resultado de la investigación se consolida en satisfacer la trascendental necesidad de tener una noción argumentada de la función natural de la contabilidad, bajo el estudio de la trayectoria histórica y el análisis de los usos, actividades y relaciones de la sociedad con este campo durante sus destacadas transformaciones conceptuales, prácticas, teleológicas y demás, buscando consolidar, en la suma de otros aspectos, a la contabilidad como ciencia con carácter netamente social y ratificar conceptualmente su inclinación vehemente hacia la labor social en beneficio de la comunidad.

Entender la relación de la contabilidad con los sujetos, los contextos, los intereses colectivos y las épocas relacionadas nos permitirá dignificar la ciencia de su concepción actual y plantearnos los cambios deseados o necesarios de la contabilidad.

Para disipar posibles interpretaciones erróneas, valga aclarar ciertos aspectos: primero, el tema central de esta investigación está totalmente limitado a la contabilidad en sus actuaciones relacionadas con la técnica y la teorización contable, y no se derivará a una explicación profunda o extensa de la evolución de sus diferentes ramas; sin embargo, siempre que sea posible y realmente importante, se dará alguna declaración ilustrativa sobre el comportamiento y devenir de temas concretos en ramas determinadas de la contabilidad. Segundo, la concepción inicial que se tendrá como justificación a las situaciones en las que se vea inmersa la contabilidad será según las características y formas principales de la época y las tendencias socioeconómicas, y hasta políticas, en las que se destacan, por tanto, a pesar de que se intentará evidenciar las causas y efectos de las transformaciones, cuando no sea posible quedarán supeditados a la forma mencionada. Y, por último, por la amplia delimitación temporal y territorial de los temas tratados en la investigación, se abordarán los hechos resaltantes y una selectiva colección de situaciones no tan destacadas históricamente, pero que son de contenido especial para el entendimiento de la época o las excepciones al *status quo*.

La estructura general de este artículo establece tres grandes partes a lo largo de cuatro capítulos. En el primer tramo, se realiza una síntesis de los desarrollos de la contabilidad a través de la historia del mundo, desde una mirada plenamente eurocéntrica, que surge como producto de un estudio documental plasmado en la consolidación de un artículo alterno a esta investigación de carácter netamente histórico denominado *Relato histórico de la contabilidad*, este proceso y narración de la contabilidad se enmarca en las etapas o periodos de la historia más ampliamente reconocidos. La segunda parte, presenta un resumen de la metodología utilizada en la investigación para ahondar en los resultados obtenidos por medio de la interpretación y análisis de los desarrollos contables a través del tiempo, intentando identificar los conceptos y funciones de la contabilidad en un marco histórico, ya no definido según las épocas más reconocidas en la historia del mundo sino en etapas establecidas a partir de los desarrollos de la contabilidad y las formas homogéneas identificadas de estos desarrollos a través de la historia. La parte final del artículo presenta la discusión y las conclusiones de la investigación, mostrando, primero, una apreciación sobre el deterioro o desfiguración de la función social de la contabilidad en el sistema capitalista actual a partir del concepto de las necesidades sociales que incitan la creación o modificación de los objetos; segundo, se exponen las conclusiones a las cuales se llega en la investigación en cuanto al conocimiento histórico, a los desarrollos y cambios de perspectiva contable, y, necesariamente, a la función social de la contabilidad; para finalizar se plantean las oportunidades de cambio que se hacen necesarias en la ciencia contable.

Enmarcado en el desarrollo de la teoría contable y de naturaleza plenamente documental, esta investigación no pretende servir de prólogo para un movimiento investigativo que cambie la concepción de la contabilidad, pero si ambiciona generar en el lector una inquietud que permita replantearse la opción de nuevas interpretaciones de la contabilidad o de la sociedad en la que se desenvuelve.

## **II. La contabilidad una historia: otra**

La contabilidad se ha establecido como mecanismo clave a lo largo del desarrollo de las relaciones humanas, “es una actividad tan antigua como la propia Humanidad. En efecto, desde que el hombre es hombre, y aún mucho antes de conocer la escritura” (Hernández, 2002, p. 1). Es, entonces, pertinente destacar que a partir del estudio de la historia de la contabilidad se podría comprender casi cualquier campo en su materia histórica, sumándose este silogismo a la importancia de dar paso al estudio de la historia contable.

En las últimas décadas, el trajinado camino de escarbar la memoria se ha vuelto atractivo para los teóricos, lo que se evidencia en el aumento

considerable de las investigaciones históricas y los historiadores. La investigación histórica tradicional se ha tornado un poco desnaturalizada o tal vez insípida en cuanto se dispone a repetir los hechos y personajes trascendentales e ilustres dejando de lado otra gran parte de la historia; se fundamenta en que todo ha sido un proceso evolutivo, el pasado constituido como un camino que nos ha llevado al estado actual, no considera los factores que no permiten el desarrollo de unos modelos y exigen el cambio de otros. Seguir la historia tradicional es “creer en la supremacía de un fuerza superior que lleva las riendas del comportamiento social hacia un ideal de sociedad libre de conflictos, de contradicciones, de juicios, propios de la experiencia humana.” (Quinche, 2006, p. 188).

Por otro lado, la Nueva Historia se considera un complejo movimiento que, en cierto modo, comparte y sustenta lo expuesto, y está estrechamente relacionado con la Escuela de los Anales, la cual ha influenciado el pensamiento de varios académicos historiadores<sup>1</sup> (Burke, 1993). Este movimiento busca la historia total, “una historia de la humanidad y no sólo de sus grandes personajes, (...) preocupada por el movimiento, los cambios económicos y sociales, en las ideas, en la niñez, en la mujer, en los obreros, en la topografía, en la sociedad” (Quinche, 2006, p. 190) deja a un lado las cifras, la recolección de datos, fechas, cantidades y lugares para llevarlo a un nivel no superior pero sí más profundo, más natural, más humano.

El conocimiento histórico, que permite un acercamiento más certero o real al pasado, la mejor comprensión de las inquietudes, necesidades y pensamiento del hombre, y que posibilita la materialización de la época, el contexto y el entorno se convierte en la principal herramienta para conocer el devenir, los intereses y la esencia de la contabilidad desde su grado más técnico hasta la profundización de su teoría a lo largo de las relaciones sociales a través del tiempo. Para tal fin, se adquirió una división conocida y general de la historia<sup>2</sup> que se contrastará sutilmente con los principales cambios o adaptaciones de la contabilidad.

### *II.1. Prehistoria*

Cerca del año 8.500 antes de Cristo el hombre abandona sus actitudes nómadas y se establece en comunidad, por esta época en la región conocida como Mesopotamia, gracias a las exploraciones arqueológicas y las

---

1 Sus principales exponentes fueron Lucien Febvre y Marc Bloch y más tarde Le Goff, Braudel y Ladurie (Quinche, 2006), y seguidores como Foucault y Esteban Hernández (Hernández, 2010).

2 La base inicial y más importante para definir esta clasificación ha sido el libro *Historia de la filosofía* del profesor Johannes Hirschberger (1962), el cual consiguió redactar un libro que va más allá de la vida y obra de los filósofos y contempla las diferentes doctrinas y directrices de cada época histórica.

interpretaciones de la investigadora e historiadora Denisse Schamandt-Besserat (2004), se encuentran las primeras piezas de arcilla de múltiples formas que servían para calcular cantidades de mercancías y almacenar datos (pp. 52-53). A pesar de no ser ésta una definición exacta de contabilidad, establece la creciente necesidad de la vida en comunidad de representar y llevar registro de las propiedades.

Más adelante se encuentran, en la misma región, fichas contables complejas y envolturas en arcilla que dan cuenta de productos más elaborados y de grupos de mercancías que indicaban propiedad para el intercambio. Con la evolución de estos mecanismos nos encontramos con el nacimiento de los primeros vestigios de contabilidad y, posteriormente, de escritura y cálculo abstracto (Mattessich, 2004). Es importante resaltar que, más allá de las implicaciones económicas del uso de los dispositivos contadores, éstos se utilizaban entre las grandes jerarquías de las primeras ciudades-estado también como mecanismos de control y organización.

## *II.2. Edad Antigua*

La aparición de la escritura cuneiforme arcaica fue el resultado de la evolución de los métodos de inscripción utilizados en las fichas y las envolturas de fichas de arcilla. Según Mattessich (2004), Esteban Hernández (2010), Joseph Vlaemminck (1961), Federico Gertz (1990), Hans Nissen, Peter Damerow y Robert Englund (1990 citados por Hernández Esteve, 2002), Jack Goody (1990) y principalmente Denise Schamandt-Besserat (2004), la contabilidad inició antes de la escritura y fue, como ya vimos, la causa de ésta. En la región de Uruk y Susa estos sistemas de escritura se utilizaron en los templos y los palacios, sin embargo, las personas iletradas, como los campesinos y pastores, continuaron utilizando el sistema por fichas de arcilla que les resultaba más fácil, útil y apropiado.

Hammurabi, emperador de Babilonia, hizo grabar sus decisiones políticas en el Código de Hammurabi que se constituye como el texto normativo más antiguo de la historia, en él se hallan restos de obligación para llevar cuenta en los templos, los impuestos y los intercambios de mercancías (Vlaemminck, 1961). Los templos se convirtieron en unas entidades administrativas de gran magnitud donde quienes se encargaban de manejar y controlar las cuentas subieron rápidamente en su nivel social por lo fundamental de su profesión y la complejidad de sus conocimientos.

A pesar de las complicaciones que conlleva la escritura en jeroglíficos de Egipto, es notoria la alta posición social de la que gozaban los escribas quienes a la misma vez eran los cleros encargados de los templos y las cuentas públicas. El pueblo egipcio se interesó por la organización del comercio y realizó intentos fallidos en la creación de una unidad de medida general (Goody, 1990). Egipto

sufre un gran cambio cultural con la invasión, a cargo de Alejandro Magno, de los griegos y el palacio egipcio cede todo su poder sobre el pueblo a Grecia. La llegada y adecuación de la cultura faraónica a la griega fue fácil en lo que se refiere al manejo de los templos; no obstante, no se logró establecer el sistema monetario manejado organizadamente en Grecia y se generó un mixto entre este sistema y la economía natural existente en Egipto, que básicamente era el intercambio de productos. Grecia estableció el control y la organización en todo su sistema, además de un sistema bancario eficiente que salió de las manos de los templos, generó una cultura de entendimiento mercantil y el orden y control de los recursos; estableció, también, una moneda estable para todas las transacciones y muy importante incluso fuera de Atenas y de Grecia.

En América se tienen registros de que fueron los fines mnemotécnicos los que influenciaron el nacimiento de la escritura aunque no hay muchos datos de actividad mercantil, al contrario que en África donde se mantenían relaciones con el mundo europeo. La India consideraba la profesión de escriba como profana por el manejo de riquezas materiales, y China no tuvo amplio desarrollo por la complejidad de su comunicación (Goody, 1990). En la Biblia se encuentran múltiples referencias a la actividad contable y la obligación de llevar cuenta.

El imperio romano se destacó y avanzó gracias a su extremo orden y formalismo que desencadenó en que una gran parte de la población llevaba contabilidad y era partícipe de las decisiones políticas y económicas al igual que los banqueros y los cleros. Roma fue una gran civilización en territorio, cultura, comunicación y tradición. Después de diferentes batallas por recursos y territorio, principalmente, Roma comenzó una era de esplendor que muy pocos pueblos han podido superar, su grandeza fue y seguirá siendo deseada. La contabilidad era, también, sumamente avanzada con el desarrollo de los libros *codex* y *adversaria*, la utilización de títulos, la obligación de publicar la información, y demás adelantos, llegaron a generar en algunos autores la sensación de existencia de la partida doble en la antigua Roma al confundirla con un simple sentido de dualidad común a la contabilidad más simple (Vlaemminck, 1961).

### *II.3. Edad Media*

Por casi seis siglos Europa vivió una época de gran inseguridad, guerras, invasiones y violencia, la cual es recordada como la Alta Edad Media; la civilización centralizada se desplazó hacia el campo en busca de resguardo al servicio de señores, lo que marcó el inicio del feudalismo en Europa. De la actividad comercial de aquella época se tienen datos de los impuestos y de monedas comunes, no obstante, de la actividad contable no se tiene certeza de nada, aunque, a pesar de esto, Gertz (1990) no duda que tuvo que haber existido algún movimiento contable. Al respecto, Vlaemminck (1961) expone que “ya en el siglo X, parece como si el mundo hubiera retrocedido varios siglos. De esta



actividad económica en constante regresión no nos ha llegado ninguna cuenta” (p. 45). No se vivenció, entonces, un estancamiento de los conocimientos de los antiguos romanos sino un olvido y división completa en temas contables.

La Plena Edad Media contempla la duración de las cruzadas, donde, más allá de todas las connotaciones negativas de estos hechos, fueron éstos los causantes de la renovación de las actividades mercantiles que no demoraron en generar la necesidad de llevar registro de las operaciones (Gertz, 1990; Vlaemminck, 1961). Con esta nueva vida comercial algunas personas se desplazaron a la civilización que habían abandonado y se transformaron en burgueses creando las nuevas ciudades. Adquirieron nuevas libertades y, en muchos contextos, la vida rural pasa a servir a la vida urbana (Romero, 1987). Las necesidades contables se establecieron en registros que sólo dejaban plasmadas las operaciones a crédito. A esta práctica se le conoce como la primera fase de evolución hacia la partida doble llamada: Memoriales.

La tercera y última fase es la Baja Edad Media, donde se vive un desarrollo económico muy importante y las ciudades, especialmente las italianas, batallan por la supremacía y control del mercado y las monedas. Con el establecimiento de los primeros vestigios de las sociedades mercantiles, las prácticas contables deben mejorarse y satisfacer las necesidades de información por lo que poco a poco se consolida la partida simple caracterizada por un gran número de libros y detalle de éstos. El avance continúa su rumbo y al final de la Edad Media se empieza a vislumbrar una inmadura partida doble que es bastante difícil de diferenciar de la partida simple plenamente desarrollada, pero que poco a poco se establece como el método fundamental de registro de las transacciones mercantiles (Vlaemminck, 1961).

Evidentemente, Fray Luca Bartolomeo Pacioli no es el padre del sistema contable por partida doble, pero sí un destacado personaje de la historia de la contabilidad como el autor del segundo manual escrito y el primero publicado en 1494 durante el Renacimiento, de contabilidad donde establece el funcionamiento de la partida doble (Vlaemminck, 1961)<sup>3</sup>. Existen diferentes

---

3 La relevancia del libro de este autor para la propagación del sistema contable por partida doble a lo largo de Europa, ha sido puesta en duda en relación a dos argumentos: primero, el trabajo de este autor no penetraba la esfera mercantil por lo que los mercaderes se les hacía difícil conocer dicho trabajo, incluso, si reconocieran a Paciolo, cómo imaginar que en el trabajo de un matemático se trataría la teneduría de libros; y segundo, el conocimiento que se establecía en el aparte destinado para la contabilidad no era lo suficientemente detallado y práctico para que un comerciante sin más conocimiento contable pudiese ejercer plenamente esta actividad. A pesar, entonces, que Paciolo era un gran matemático reconocido en el mundo intelectual, este mérito decae, directamente, en el normal desplazamiento de los comerciantes de un lugar a otro llevando consigo sus costumbres de teneduría de libros. Por otra parte, los manuales impresos que se multiplicarían tiempo después influirán indirectamente en esta transmisión a través de la enseñanza de los libros por parte de los maestros en materia mercantil (Yamey, 2004).

definiciones del sistema contable por partida doble, así como de sus principales características, por ejemplo una de las más aceptadas, completas y solventes según Esteban Hernández (2006) es la expuesta por Raymond De Roover donde define las características esenciales de dicho sistema, así:

El importe cargado sea igual al abonado, así como que todas las cantidades se expresen en una misma unidad monetaria que sirva de medida común. La observancia integral y rigurosa del principio de la dualidad de anotaciones es una condición sine qua non. (...) Otra característica esencial de la partida doble consiste en el hecho de que el mayor recoge un juego completo de cuentas; es decir, tanto las cuentas impersonales como las personales. Esto es un corolario del gran principio de dualidad (...) Estas cuentas encajan perfectamente unas en otras, y su saldo, que refleja el equilibrio del debe y del haber, sintetiza los resultados (De Roover, 1937, p. 270 citado por Vlaemminck, 1961, p. 100).

#### *II.4. Edad Moderna*

La Edad Moderna abre sus puertas con el renacimiento de las artes, la cultura y las ciencias donde se dio la posibilidad de gestación de nuevas formas de pensamiento y desarrollos teóricos. La invención de la imprenta, los desarrollos de la numeración arábiga así como la expansión de las rutas marítimas permiten la vulgarización y desarrollo de la contabilidad y la partida doble. Según Hernández (2010), este nuevo renacimiento comercial es el predecesor e impulsor del conocido renacimiento cultural y artístico.

El éxito de la obra de Fray Luca Bartolomeo Pacioli impulsa una segunda edición dedicada enteramente a la técnica comercial y contable, este autor se consolida como uno de los impulsores por el renacer de la afición a las ciencias en Europa (Gertz, 1990). En su obra, Paciolo establece detalladamente el manejo de tres libros principales: el borrador o memorial, el diario y el mayor. Este trabajo ha sido puesto en duda por la existencia de un manual de contabilidad escrito en 1458 por Benedetto Cotrugli donde, en un corto y suficientemente explícito tramo, se dedica a la contabilidad y a la partida doble tácitamente (Vlaemminck, 1961). Sin embargo, esta obra se publicó 115 años después por lo que no debe ponerse en duda la originalidad de Paciolo.

Para el siglo XVI se evidencia una completa división entre la práctica y la teoría contable, y la historia poco conoce del real manejo de la contabilidad en las fábricas y empresas; la preocupación y lo que perdura hasta nuestros días constituye la teorización del método, y conceptualización de la contabilidad. Incluso en esta nueva preocupación se encuentran grandes diferencias y contrastes según el periodo, país y cultura por lo que no puede definirse una línea de pensamiento constante.

En general, la utilización de la contabilidad es más abundante y de alta calidad y desarrollo en la práctica que en la literatura. En este último

aspecto, Amberes combate con las ciudades italianas por los desarrollos más destacables; Alemania no genera ningún avance en práctica ni en literatura y de hecho continúan utilizándose prácticas antiguas como los memoriales, una situación más extrema sucede en Inglaterra, donde el retraso invade todo el comercio. La situación varía en España y Francia, donde el desarrollo en literatura no se da porque existía un gran desdén y menosprecio por las actividades mercantiles y comerciales ya que las jerarquías eclesiásticas y la aristocracia tenían el poder. Para el siglo XVI se destacan autores como: Tagliente en Italia, Ympyn autor antuerpiense y Solórzano en España (Vlaemminck, 1961).

La producción académica, e incluso el domino comercial, en el siglo XVII viene comandado por países como Francia, Holanda e Inglaterra, las dos potencias del siglo anterior no consiguen superar su desarrollo. A pesar de que la brecha entre el desarrollo literario y las prácticas profesionales se mantienen, la preocupación por la teoría de las cuentas se convierte en la base y fundamento de la más destacada producción académica de este siglo (Vlaemminck, 1961). Existieron autores destacados que se encargan de establecer los primeros rasgos de las principales teorías de contabilidad como las teorías matemáticas y las bases de la personificación iniciada con Paciolo.

Lo más destacable del siglo XVIII, y sustentando el liderazgo de Francia en producción académica, es la teoría basada en la personificación de Edmond Degranges, quien se encargaría de fundar la escuela y teoría de las cuentas cinquecontista que sería aceptada ampliamente y perduraría por casi todo el siglo XIX (Vlaemminck, 1961).

### *II.5. Edad Contemporánea*

La preocupación que versaba en la literatura contable se mantiene como la naturaleza, representación y agrupación de las cuentas, sobre el cómo éstas reflejaban materia de la organización, si se encontraban sumergidas o externas a las relaciones económicas y administrativas, incluso a las jurídicas, y cuál era su comportamiento para reflejar la información contable. El mayor número de publicaciones interesantes están a cargo de los autores franceses, aunque son superados por mucho, según Vlaemminck (1961), por los desarrollos italianos.

En Francia se ratifica la teoría personalista basada en la antigua personificación de las cuentas donde, según Vlaemminck (1961), ésta última sólo es un recurso pedagógico que dista mucho de una explicación de la naturaleza de las cuentas. La escuela cinquecontista fundada por Degranges y la teoría unicontista que considera al comerciante como agente externo y a la cuenta de capital como la más importante, constituyen los principales representantes de las teorías personalistas. Por otra parte, surgen las teorías de las cuentas de valor que consideran las cuentas como simples registros de

todo lo que posea valor (Gertz, 1990). Uno de los más grandes defensores de la teoría materialista es R. P. Coffy, quien define a la contabilidad como una rama de las ciencias económicas y reclama su lugar en la academia; Coffy define, también, el concepto de valor y los variados valores que pueden representar las cuentas (Vlaemminck, 1961). Las teorías matemáticas, a pesar de considerarse materialistas, no tenían demasiados adeptos sino más bien teóricos que compartían ideas matemáticas pero que pertenecían a otra escuela.

Para el caso italiano, F. Melis (1950) ha organizado a los teóricos y las líneas de pensamiento en tres escuelas: primero, la Escuela lombarda, encabezada por Francesco Villa y donde comienza, según Melis, la fase científica de la contabilidad. Villa establece a la teneduría de libros y las operaciones aritméticas como herramientas para llevar a cabo el principal objetivo de la contabilidad: el control; también, presenta inclinaciones fuertes por la teoría materialista aunque ciertos conceptos los comparte con las teorías personalistas (Vlaemminck, 1961). Segundo, se posiciona la Escuela toscana, a cargo de Giuseppe Cerboni, que es indudablemente personalista y considera que la contabilidad debe responder por la administración económica, se interesa también por la vigilancia, el control y las relaciones de derecho de la empresa; todo su trabajo se resume en el sistema de cuatro entradas: la logismografía (Gertz, 1990). Por último, la Escuela veneciana, fundada por Fabio Besta, adopta las ideas de la escuela lombarda y construye la teoría de cuentas materialista basada en el control económico; Besta fue, además, un notable historiador (Vlaemminck, 1961).

Para el siglo XX, las necesidades cambian, en cierto modo se amplían a contemplar más allá de las cuentas, los objetivos, relaciones y naturaleza de la contabilidad como ciencia. Varios autores concuerdan implícitamente con las tendencias generales de la literatura contable en el siglo XX como Cañibano (1996) y Vlaemminck (1961). La primera fase, constituye una preocupación legalista o jurídica donde se intenta identificar las relaciones de derecho y la importancia y supremacía de éstas en la contabilidad y la empresa; como segundo momento, gracias a los cambios económicos, el interés se centra en la dependencia económica de la contabilidad y el reflejo que el sistema contable debe realizar de la vida económica; en tercer y último lugar, a mediados del siglo XX, se intenta realizar una formalización de la contabilidad llevándola a su estado más puro en respuesta a la afanada búsqueda de un modelo teórico que justifique la disciplina.

La organización científica, la economía de la empresa y algunas nuevas tendencias tecnológicas obligan a la contabilidad a adaptarse y alimentarse de conocimientos administrativos, económicos, jurídicos, matemáticos y demás; no obstante, la contabilidad deberá interesarse y presentar la información según la utilidad que represente para su empresa (Vlaemminck, 1961).

Para el siglo XXI las preocupaciones económicas versan sobre los problemas éticos y medioambientales que se relacionan con la contabilidad. Sin embargo, en el tema contable, la normalización internacional de las prácticas contables atrae la atención de los teóricos y los profesionales. Se busca homogenizar el “idioma” de la información contable para eliminar las fronteras en las transacciones comerciales internacionales (Zeff, 2012).

### **III. Cambios, desarrollos y conceptos de la contabilidad en el tiempo**

Antes de presentar los resultados obtenidos como es de esperarse, voy a dar cuenta someramente de cuál fue el camino para obtener tales resultados y contribuir a la comprensión del alcance de la investigación.

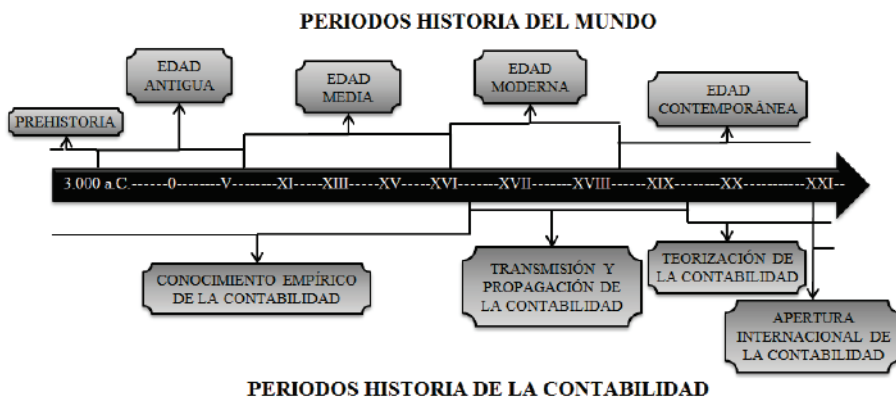
Así, entonces, una vez realizado el artículo *Relato histórico de la contabilidad* donde, como se mencionó antes, se realizó una narración de la historia de la contabilidad, para el análisis, debido a las imposibilidades de evaluar con los mismos criterios los cambios de la contabilidad por épocas, personas y contextos sumamente diferentes, se pasó a un análisis independiente donde se identifican diferentes poblaciones o tendencias relacionadas con los cambios y las transformaciones identificadas de la contabilidad. Estas poblaciones o tendencias se someten entonces a la evaluación por medio de dos tipos de variables: en primer lugar, las variables descriptivas, que permitieron un detalle general del entorno social donde se ubica la población o se identifica la tendencia, y presentaron, además, información necesaria para el reconocimiento general de la sociedad, siendo fundamentales para, en el análisis final, obtener datos sobre la ubicación temporal y geoespacial, y las características sociales de cada época; en segundo lugar, las variables de correspondencia, presentaron el tipo de relación, el impacto, las funciones y la importancia de la contabilidad para la población o la tendencia, y otorgaron, también, el acercamiento a la función y representación de la contabilidad para la sociedad. Así, con base en las variables descriptivas, se presentó la posibilidad, después de un compendio y posterior análisis de la información, de realizar una división de la historia de la contabilidad que permitirá sacar conclusiones individuales del devenir contable en cuanto a los cambios, desarrollos y conceptos de la contabilidad teniendo en cuenta, para este fin, las posiciones entre la práctica y la construcción teórica preponderantes en cada tramo y, de este modo, más adelante, concluir acerca de las relaciones y funciones de la contabilidad en la sociedad.

La ya referida división contempla, entonces, primero, desde los más antiguos mecanismos asociados a la contabilidad hasta la primera obra publicada sobre la materia, a este tramo amplio de tiempo se le llamará: *Conocimiento empírico de la contabilidad*, donde se desarrollaron diferentes medios de registro y

representación hasta consolidar, en el seno de la actividad mercantil, el sistema contable que ha perdurado hasta ahora. Segundo, se vive una época de desarrollo teórico y, mayormente, práctico de la partida doble el cual, gracias a la literatura, es esparcido por gran parte de Europa y el mundo; este proceso se incluirá en el lapso denominado: *Transmisión y propagación de la contabilidad*. Para el tercer momento, se identifican, a partir de la creación de las escuelas italianas del pensamiento contable científico, denominadas así por F. Melis (1950), el periodo de la *Teorización de la contabilidad* que abarca hasta el final del siglo XX y el interés principal versa sobre la necesidad de dar base científica a la contabilidad y sus métodos. En contraste, el último y actual periodo se consolida en lo que va del siglo XXI como *Apertura internacional de la contabilidad* donde se hacen notorios nuevos problemas y necesidades en la práctica y normalización contable que interesa tanto a teóricos como profesionales.

Antes de dar paso a la explicación y descubrimientos en cada uno de los tramos mencionados y con el fin de recrearle al lector una visión más homogénea y clara del trabajo y los resultados obtenidos, se presenta la siguiente ilustración donde se expone de una manera muy simple la comparación, en una línea de tiempo, de la historia universal, desde una mirada bastante eurocéntrica y que fue base para la primera parte de la investigación, versus la nueva división de la historia, según los desarrollos y concepciones de la contabilidad, así:

**Ilustración 1. Historia del mundo vs historia de la contabilidad**



Fuente: elaboración propia.

### *III.1. Conocimiento empírico de la contabilidad*

Abarca desde las primeras formas de registro y representación vinculados a la contabilidad en la prehistoria hasta la primera obra publicada de contabilidad, es decir hasta 1494 con la publicación de la obra de Paciolo.

Las características homogéneas a este periodo constituyen el surgimiento de los desarrollos y los conocimientos en materia contable, que se dan por las necesidades impuestas en las, cada vez más elaboradas, relaciones sociales como posibilidades de facilitar y obtener mayor comprensión y control de las actividades mercantiles y comerciales. Estos conocimientos son casi impuestos por la evolución y organización social y exigen el cambio de mecanismos y la creación de herramientas especializadas como la escritura y el cálculo abstracto que coadyuvan a la eficiencia y control en los intercambios y transacciones en la sociedad.

A lo largo de este periodo se realizaron increíbles desarrollos contables: en un primer momento, en la Edad Antigua en especial en Roma, seguida por Grecia y ciertos adelantos en Egipto, se elaboró un avanzado sistema de control que permitía el conocimiento exacto de las propiedades, las deudas y los impuestos de cada persona en la civilización, este sistema se elaboró gracias a la invención de la escritura y los medios de intercambio; también se proporcionó un sistema bancario organizado y funcional. Infortunadamente, el hueco en la historia de la Alta Edad Media elimina cualquier tipo de adelanto contable antiguo, no obstante, y gracias a las Cruzadas, en el segundo momento de los desarrollos contables de esta fase se comienza la revitalización comercial con la burguesía y la disminución del sistema feudal, para este momento se diseñan primero los memoriales como sistemas de registro de las operaciones a crédito y más tarde, en el seno de las actividades mercantiles y la apertura del comercio, la partida simple que evolucionaría en la partida doble, sellando el final de esta fase.

El control y conocimiento sobre las propiedades fue la necesidad fundamental y más evidente que incentivó el desarrollo de estos mecanismos contables en la edad más antigua; sin embargo, un análisis más profundo se resumiría en que fue la vida en comunidad y las relaciones sociales lo que produjo las posibilidades de intercambio para el abastecimiento y producción y, a partir de ello, surge la necesidad por conocer ¿cuánto tengo? para tomar decisiones acerca del intercambio o consumo. Más adelante, la necesidad del imperio de controlar política, religiosa y económicamente su población para que no interfiriera en los planes de expansión territorial fue el detonante de un sistema bancario e impositivo organizado que permitiera tener control absoluto sobre los movimientos de la sociedad.

La Edad Media cambia este panorama, debido a que, a pesar de que aún los desarrollos en la contabilidad surgen empíricamente, casi en el normal manejo del comercio, estos desarrollos obedecen ya no a necesidades básicas ni políticamente apropiadas sino a las que se manifiestan en las relaciones productivas entre las perfeccionadas y autoritarias ciudades en pleno desarrollo mercantil y expansión comercial, lo que concluye en un sistema que domina la



gran variedad de transacciones de las empresas empezando por las que son a crédito para abarcar, luego, lo restante de las operaciones de la organización.

### *III.2. Transmisión y propagación de la contabilidad*

Esta fase de la historia de la contabilidad contempla desde la publicación del primer texto de esta materia hasta mediados del siglo XIX, momento en el que se consolida el estudio científico de la contabilidad con las escuelas italianas y algunas teorías francesas. Durante este periodo se inicia una bifurcación notoria entre la práctica y la literatura contable, los desarrollos teóricos están encaminados a parametrizar el método de la partida doble ampliamente utilizado en la práctica y difundirlo por parte del territorio europeo.

El desarrollo principal de esta época es, sin lugar a dudas, la conceptualización y desarrollo teórico del método de la partida doble que permitió una mayor comprensión de los objetivos de la contabilidad; sin embargo, gracias a la invención de la imprenta y la expansión de las rutas marítimas se hizo necesaria y se produjo una transmisión de la importancia de la contabilidad y una propagación de la partida doble por las principales plazas de comercio en Europa y otras partes del mundo. Alrededor de esta situación se produjeron bastantes inconvenientes por las posiciones adversas y los pocos desarrollos trascendentales entre los teóricos, lo que culminó en una desviación en la literatura contable y disminución de su calidad, y un apogeo impresionante en la práctica de la contabilidad, aunque de este gran desarrollo se tenga muy poca referencia. Para final de la época se destacan los primeros vestigios de teorías de cuentas.

La intención de muchos autores era, posiblemente, aportar en el desarrollo conceptual del método de la partida doble, teorizar acerca de los comportamientos de la cuentas y colaborar con su difusión y enseñanza para preparar al mundo moderno en la gran ola expansionista que arremetía. Sin embargo, esta intención quedó marcada en pocos autores importantes y la gran mayoría de la literatura contable de esta época se olvida, como menciona Vlaemminck (1961), de la meta final de la contabilidad produciendo manuales con poca teoría y grandes ejemplos prácticos para llenar los vacíos teóricos evidentemente fundamentales en la técnica contable. Se concibe entonces a la contabilidad, en la práctica, como un sistema fundamental en las transacciones comerciales, perdura la función de control sobre la propiedad y es el mecanismo que permite conocer los beneficios de las operaciones.

### *III.3. Teorización de la contabilidad*

A partir de mitad del siglo XIX y aún en nuestros días, entre los teóricos permanece cierta necesidad de crear una base científica lo suficientemente sólida para justificar el comportamiento de la contabilidad. En un principio, el



objetivo de los teóricos era diseñar una teoría que explicara el comportamiento de las cuentas, más tarde este interés abarcó, también, diferentes relaciones de la contabilidad en la empresa para llegar al límite al final del siglo XX con la intención de explicar la contabilidad más allá de las relaciones sociales aislado del comportamiento económico, jurídico o administrativo, lo que más tarde sería reevaluado. A pesar de las constantes confrontaciones y variadas posiciones sobre el tema, prevalece, como interés general en este periodo, la necesidad imperante de conceptualizar científicamente la contabilidad o uno de sus componentes.

Para 1950, Melis establece el inicio del estudio científico de la contabilidad con la obra de F. Villa y su escuela lombarda, sin embargo, en este periodo de teorización de la contabilidad se incluyen, también, importantes teorías francesas que fueron influencia en el desarrollo italiano. Así, los principales aportes franceses fueron la consolidación de la teoría personalista y materialista de las cuentas que serían base en los geniales desarrollos italianos como las teorías de control económico en la Escuela lombarda de Villa y la Escuela veneciana de Besta, con bases personalistas y la logismografía de la Escuela toscana de Cerboni, la cual era netamente materialista.

Para el siglo XX, esta necesidad conceptual se expande y analiza las relaciones de la contabilidad en la empresa así como su naturaleza. Las diferentes posiciones conviven y compiten sus argumentos: primero, la teoría legalista o jurídica establece las relaciones de derecho en la empresa; la teoría económica, por su parte, se centra en la dependencia de la contabilidad y de la empresa en el entorno económico y, por último, una mirada mucho más trascendental se refiere a la intención de formalizar a la contabilidad separándola de las relaciones sociales y convirtiéndola en una ciencia pura. Estas posiciones obtienen grandes desarrollos que llevarían a la unificación a cargo del mercado, por decirlo de alguna forma, de sus argumentos para adaptar la contabilidad a un sistema capitalista en donde se preocuparía por las relaciones de derecho y económicas intervinientes, así como de la aplicación de métodos conceptualizados y propios de la ciencia, pero donde siempre prevalecería, para cualquier tipo de movimiento o decisión contable, la utilidad que se genera para la empresa.

Los protagonistas de este periodo se encuentran ante la afanosa inquietud por establecer bases científicas que permitan justificar y dignificar, de algún modo, la contabilidad. No obstante, esta necesidad patente tiene intenciones más profundas. A pesar de que la literatura y la práctica contable siguen caminos diferentes, ambas se necesitan con más frecuencia de la perceptible. La práctica necesita guías y manuales para llevar a cabo su operación, por su parte la literatura encuentra en la profesión contable los fundamentos previos para establecer sus teorías. Es decir, la personificación y luego la teoría

personalista, por ejemplo, nacieron por la necesidad de tener un método didáctico y entendible para explicar el comportamiento de las cuentas; y la teoría materialista se adapta a la representación exacta del objeto en la práctica: el concepto de valor. Para los fundamentos de las escuelas italianas, estas explicaciones se llevan a un plano más amplio y se intenta modificar o complementar los métodos contables.

En el mismo sentido, las tendencias del siglo XX también obtienen su justificación desde la práctica: la creciente expansión del derecho y la aplicación de normas especialmente en el ámbito mercantil y comercial sugieren que la contabilidad pueda ser justificada como medio de control y normalizador en la empresa; más tarde, los cambios económicos debido a las guerras mundiales generan una desconfianza en la información contable y terminan en la acepción general de que la contabilidad debe representar los cambios económicos y, por tanto, está supeditada a ellos; en otro contexto, este siglo se prestó para grandes avances en las ciencias duras o puras, siguiendo esta tendencia no faltó quien quisiera despojar a la contabilidad de su naturaleza social para intentar embarcarla como una de estas ciencias capaces de representar cualquier tipo de hecho. Así, más que por una intención aislada de los teóricos de escribir sobre la contabilidad, estos desarrollos nacen por los cambios de necesidades de la sociedad y sólo era cuestión de que alguien se interesara por analizar de fondo los hechos e intentar explicarlos fundamentado en la adaptación de la contabilidad al entorno y el contexto que le corresponda.

Una de las cosas más interesantes, y que cierra este periodo, es la imposición de la práctica más evidente, trascendental y perdurable hasta los tiempos actuales enmarcada en los desarrollos de la organización científica de la empresa donde se encamina a la contabilidad a deshacerse, en medio de un mundo capitalista desarrollado, de las concepciones anteriores y llevarlas a un segundo plano para interesarse netamente en la utilidad que presenten los recursos a la organización. Este concepto de utilidad se ha modificado varias veces por beneficio, riqueza o, en algunos casos, poder, pero la concepción general es la misma: las decisiones y manejos que más convengan a los intereses de los grandes empresarios.

#### *III.4. Apertura internacional de la contabilidad*

En el poco recorrido del siglo XXI que llevamos hasta ahora, se han hecho evidentes ciertas necesidades que surgen, principalmente, del sistema establecido a finales del siglo pasado. Algunas características de este periodo que comienza son la preocupación por los daños colaterales y los ataques constantes a otros agentes naturales y sociales intervinientes indirectamente en la vida económica internacional actual y, al mismo tiempo, la lucha incansable

de la tecnología y los mercados internacionales por la eliminación de fronteras y limitaciones en comunicación y acceso.

Este siglo ha sido espectador de grandes daños ambientales y éticos, y de diferentes intentos y esfuerzos por dar solución parcial o aparentar esta respuesta. En todo caso, estos daños se deben principalmente al capitalismo salvaje del que padece gran parte del mundo actual, donde el respeto por las relaciones sociales, la humanidad y el medio ambiente ha sido disminuido considerablemente. En respuesta, las soluciones actuales son lideradas por procesos e iniciativas como la Responsabilidad Social Empresarial que busca generar cierto compromiso con el medio donde se desarrolla la empresa, el Estado y la sociedad a la que afecta, así como su personal de trabajo y familias de estos últimos. Está dentro de las posibilidades y según las experiencias pasadas, que estas nuevas prácticas de desarrollo sustentable y sostenible repercutan a mayor nivel en la contabilidad y cambie su concepción e interés actual.

Sin duda, en la contabilidad, el mayor proceso de cambio está dado por la normalización en información financiera y contable que busca homogenizar el “idioma” de preparación y presentación de la información en todas las transacciones comerciales mundiales para facilitar la toma de decisiones de los usuarios de esta información (Zeff, 2012). Este proceso surge como respuesta a los actuales movimientos tecnológicos y comerciales para lograr una cercanía mundial en todas las relaciones internacionales. Más allá de lo apropiado de estas normas o los diseños adaptables a un variado número de mercados que tengan, muchos países, por convicción o conveniencia, están en el proceso de convergencia total hacia normas internacionales y es este proceso de convergencia, adaptación o adopción el que llama a teóricos y profesionales y comanda las discusiones en la contabilidad del siglo XXI.

#### **IV. Necesidades perniciosas de la sociedad: la desfigurada función social de la contabilidad**

La contabilidad es, indudablemente, una obra humana. No se considera como un descubrimiento dado que no existía antes de que las primeras muestras de registro y representación contable surgieran en el seno de la actividad de intercambio y posesión de bienes con la creación de las primeras comunidades. El desarrollo que se da, primero en técnicas y herramientas básicas, luego en teneduría de libros y conocimiento de la contabilidad y, finalmente, en desarrollo teórico y conceptual, encuentra su progreso gracias a la expansión de las relaciones sociales y económicas de la población que poco a poco diseña un sistema funcional para obtener y presentar información considerada clave en cada movimiento.

La contabilidad, entonces, obtiene su vida y naturaleza a partir de las relaciones sociales y de ellas adquiere datos que convierte en información útil para continuar con estas relaciones, entenderlas y tomar decisiones justas y equitativas en diversos movimientos de recursos y transacciones. La contabilidad ha impactado en las relaciones y la historia del hombre en comunidad y ha contribuido a los desarrollos y conocimientos adquiridos, así como al establecimiento de unos sistemas de comunicación e información completos, convirtiéndose en el pegamento de las diferentes comunidades y culturas alrededor del mundo. Las relaciones contables trascienden a través de los objetivos, del tiempo, de los límites terrestres y de los idiomas y la cultura, se entiende como una ciencia interdisciplinar capaz de establecer, organizar y adaptar las interacciones entre las personas, permitiéndoles el conocimiento contable, financiero, jurídico, económico, administrativo y social de estas relaciones.

La contabilidad como obra humana depende de las relaciones sociales para llevar a cabo su labor; estas relaciones, que pueden generar conocimiento contable, se producen a través de los actos y decisiones de las personas involucradas o interesadas en el hecho. A su vez, estos actos están motivados o encuentran su causa en las necesidades que perciban las personas, necesidades las cuales han permanecido, creado y modificado a la contabilidad tanto en su naturaleza como en sus aspectos más simples y técnicos.

Las necesidades, en un análisis realizado a la obra de Marx, están en correlación directa con los objetos, entendidos no en la limitada cosa, sino como cada tipo de actividades, de relaciones, productos y objetivos en un mundo social; los objetos son capaces de producir necesidades y, a su vez, las necesidades incitan la creación de objetos (Heller, 1986). Existen necesidades propias de la experiencia humana basadas en la estabilidad social, emocional y física, pero también se han venido construyendo otro tipo de necesidades en los estamentos sociales. Desde la necesidad de seguridad a costa del servicio en la época feudal, pasando por las diferentes necesidades de poder en la burguesía hasta la actual necesidad desmedida por la riqueza, son necesidades impuestas por la misma organización social que establece parámetros paradigmáticos traducidos en necesidades vitales para convivir o sobrevivir en la sociedad.

Es normal y humano que las necesidades se comanden por beneficios propios, el ser humano es hombre de sociedad pero naturalmente egoísta, se preocupa en mayor grado por su interés que por los de los demás, mas es esta organización importante en las relaciones sociales ya que la satisfacción de una necesidad puede concluir en satisfacer otras necesidades más y existiría un beneficio para todos. En esta organización, Adam Smith (1759) refiere que existe en toda persona “algunos principios en su naturaleza que lo hacen

interesarse en la suerte de otros y vuelven su felicidad necesaria para él, a pesar que no obtenga nada de ella excepto el placer de verla” (p. 5). Es entonces como la necesidad por satisfacer el beneficio propio nunca podrá, como menciona Smith (1759), sobrepasar al otro o causarle alguna ruina, no puede haber una causa justa que comande el daño en la persona o la sociedad; para alcanzar la felicidad habrá que tomar caminos alternos si la felicidad del otro se interpone en el nuestro.

Sin embargo, esta teoría no es actualmente la única, en el camino de satisfacer las necesidades existe una más conocida como “*teoría de la elección racional*” a la cual se refiere Sen (2010) al confirmar que muchos profesionales de las ciencias económicas se adentran en ella cuando conciben a la racionalidad como la capacidad de perseguir el interés propio de la más inteligente manera. Esta nueva forma de ver el mundo no concibe ni se interesa por los daños colaterales que pueden sufrir los demás en el cumplimiento de mis objetivos. Con la inmersión en el mundo capitalista, los objetos de las necesidades se representan bajo el concepto de valor, el dinero alcanza su apogeo en el seno de una sociedad sumamente consumista, donde se le considera como el responsable de la felicidad. “la plusvalía se convierte en una necesidad vital” (Heller, 1986, p. 117), y es la necesidad por tener la que gobierna las acciones humanas, la cual aumenta sin poder vislumbrar algún grado de saciedad.

El sistema capitalista genera la división excesiva de las clases sociales al poner límites a la felicidad que pueda ser alcanzada por las personas, dando poder a las clases altas por su capacidad económica y al establecer a la clase obrera en un lugar de conformismo, servilismo y adoración ilusoria de la vida llena de comodidades, inalcanzables para ellos, de las personas afortunadas. Es casi un paradigma capitalista la percepción general de las personas por la admiración y veneración de las ventajosas vidas de los ricos y poderosos que genera cierto repudio por la situación contraria, lo que otorga inminentemente más poder y reconocimiento a esta clase gobernante, dando como resultado una mayor brecha de desigualdad respaldada por un sistema ultra capitalista. “Todos los miembros de la sociedad humana tienen necesidad de la ayuda mutua y de igual modo están expuestos a daños mutuos (...) así la sociedad florece y es feliz” (Smith, 1759, pp. 173-174), sin embargo, las necesidades impuestas por el sistema capitalista no consideran la ayuda mutua, la honestidad, la felicidad ajena ni ninguna otra de las características inherentes al hombre en sociedad, lo que conllevará, tarde o temprano, a la destrucción de ésta; tales comportamientos desfasados no eran conocidos anteriormente, ya que las personas buscaban sus objetivos e intereses pero respetaban y generaban ayuda mutua en el cumplimiento de objetivos y satisfacción de necesidades de toda la sociedad.

Trayendo de nuevo el concepto de la contabilidad como obra humana y adaptable según las necesidades de la sociedad donde se utilice, se evidencia, entonces, que la contabilidad cumple con la función social expuesta al inicio de este capítulo, pero que la retribución social de esta función se ve claramente asediada y desvitalizada por las reales necesidades a las que satisface. Es decir, la contabilidad se encarga de satisfacer las necesidades de información de las personas utilizando diferentes herramientas interdisciplinarias para el beneficio de la sociedad a la que le interesa, lo que en sí ya se constituye como una función social, no obstante, las necesidades de estas personas van en contravía totalmente del beneficio de toda la sociedad y se interesan simplemente por la utilidad individual, lo que impide la retribución o el efecto esperado, por la tradición de este campo de conocimiento, de la función social de la contabilidad en busca del beneficio de la sociedad y lo traslada a un esquema cerrado, egoísta y diferenciador que se opone al desarrollo equitativo resaltando la línea divisoria de una sociedad en declive.

## **V. A modo de conclusión: función social incesante de la contabilidad**

“Todo tiene un pasado que, en principio, puede reconstruirse y relacionarse con el resto del pasado” (Burke, 1993, p. 14), incluso si se consideran cosas extraordinariamente nuevas y contemporáneas, su pasado está compuesto por las ideas, los fracasos, las necesidades y las causas de su creación o descubrimiento. Es el pasado una fuente fidedigna para conocer y acercarse a la comprensión, en primera instancia, de todas las cosas. Así, ha sido el estudio de la historia la fuente primordial para comprender el devenir de la contabilidad y permitir sacar conclusiones acerca de sus diferentes usos, sus desarrollos, sus desvíos y su finalidad principal. Aunque existen vacíos en la historia que posiblemente nunca llegaremos a descubrir, el estudio histórico permite comprender las relaciones sociales en su entorno, sus costumbres y su contexto, ratificando esta herramienta como la más adecuada para los fines de esta investigación.

Además de mostrar el devenir de las cosas y permitir comprenderlas en este momento, el conocimiento histórico da las bases y fundamentos por los que se deberá enfocar los nuevos desarrollos o propósitos de las ciencias y los diferentes estudios en los que se pretendan avanzar. Ya sea, entonces, para comprender algo, para conocer sus relaciones y las bases de su construcción o para plantear y desarrollar nuevos conocimientos, entender la historia del objeto de interés es primordial y necesario para la obtención de resultados, no esperados, pero si lo más verídicos posibles.

Con el análisis histórico realizado, especialmente a partir de los fracasos encontrados en los desarrollos contables, se puede definir cuáles son las

relaciones y las funciones principales de la contabilidad; para tal fin, empezaré por exponer lo que no es esta ciencia: primero, la estructura jurídica que inicialmente se evidencia en el control como uno de los objetivos principales de la contabilidad, reflejado en el control de los bienes en las primeras comunidades, control político en el Imperio romano antiguo, y muchas otras acepciones del control que, por medio de normalización en la contabilidad, brindaba seguridad a quienes interesaba esa información, y que más tarde, durante la época de teorización contable, se transformaría la definición de la contabilidad como una ciencia que encuentra sus bases y sus objetivos en las relaciones de derecho en la empresa y la sociedad, y sería la encargada de controlar el comportamiento y desarrollo de estas relaciones legalistas. Este primer concepto de contabilidad, que encuentra sus bases y fundamentos en la estructura jurídica, ha flaqueado durante varios momentos en la historia, puesto que no considera las transformaciones económicas a las que la contabilidad muchas veces reacciona y tampoco las relaciones sociales, las cuales son una de las principales causas de los múltiples cambios que ha sufrido la contabilidad donde no existe relevancia significativa de las relaciones de derecho las cuales, incluso, se ajustan también a estas relaciones sociales.

En segundo lugar, otra concepción que resurge hace más de cinco siglos, desde finales de la época de transmisión y propagación de contabilidad, se refiere a la consideración del conocimiento contable como rama de las ciencias matemáticas y más tarde como una ciencia pura, fundamentando esta afirmación en la constante e inherente utilización en la práctica contable de los conocimientos estadísticos y aritméticos. Sin embargo, numerosos han sido los autores que han refutado esta teoría aludiendo inequívocamente a que los conocimientos aritméticos y matemáticos no superan el concepto de herramienta básica en la contabilidad al igual que lo es la teneduría de libros; no es posible, entonces, considerar, a través del acercamiento histórico, la práctica contable donde no se utilicen herramientas cuantitativas y de teneduría de libros para llevar a cabo la transformación de la información; sin embargo, esto no es suficiente para inmiscuir a la contabilidad en el área de las ciencias matemáticas, ya que las realidades que expresa la contabilidad tienen causas económicas y sociales que se desbordan en el limitado cuadro matemático, a pesar incluso, de que estas realidades se representen en forma numérica. Una transformación de esta teoría, considera a la contabilidad como una ciencia pura capaz de representar cualquier tipo de hecho, no obstante, además de la objeciones expuestas, estas teorías surgen bajo la necesidad de construir una base científica autónoma y general de los cambios sociales que sustente la contabilidad inequívocamente. El error funesto de estas teorías, se consolida en el desconocimiento de que son estos cambios sociales los que dan fuerza y vida al sistema contable y a la contabilidad en general, y no pueden desprenderse



en modo alguno de esta realidad social. No es posible entonces, considerar a la contabilidad como ciencia matemática por su limitada mirada del conocimiento contable, ni como ciencia pura por su mirada excesivamente general de la capacidad representativa de los hechos que tiene la contabilidad.

Por último, el tema más controversial en las concepciones contables tiene que ver con las relaciones económicas y administrativas de la contabilidad. A pesar que la contabilidad ha estado presente en las relaciones comerciales donde se incluían los movimientos administrativos y se consideraban los comportamientos económicos, es, en la época de teorización contable, donde se da una verdadera separación de estos términos. Por una parte, las escuelas italianas y después las teorías económicas consideran a la contabilidad como la ciencia del control económico interesada sólo en reflejar los efectos que tiene en la empresa la realidad y los cambios económicos, esta teoría fue aceptada mayormente por la confianza readquirida en la contabilidad que se venía perdiendo por las inconsistencias de la información contable con los problemas económicos como la hiperinflación; por otra parte, con el surgimiento de la administración científica y el apogeo del sistema capitalista se comprende de forma diferente las relaciones en la empresa y los intereses de la contabilidad cambian hacia una complicidad en esta estructura, fijando como interés principal ya no el real reflejo de la realidad económica sino la presentación de los hechos en relación con la utilidad que prestaran a los intereses dominantes en la empresa. La teoría económica se disipa por los problemas de información real que presentaba, sin embargo, no hubiese podido subsistir sin encontrar el punto de control en el que pudiera reflejar en menor grado la realidad económica y considerara las relaciones sociales y administrativas dentro de la empresa y las de ella con la sociedad; la teoría administrativa, que está en pleno auge dentro del sistema capitalista, es la que más se aleja del bienestar social y se enfoca solo en un bienestar individual basado en el valor de los objetos y la riqueza y poder que se pueda obtener sin importar las consecuencias de ellos. Después del entendimiento de la contabilidad en las relaciones sociales a través de la historia no se puede considerar sólo el real acontecer económico y mucho menos, incluso aunque se consideren las herramientas económicas y jurídicas necesarias, un concepto y función de la contabilidad enfocada sólo al bienestar egoísta e individual de los ricos y poderosos, y que atenta gravemente con el bienestar colectivo y el desarrollo de la sociedad.

Una concepción de la contabilidad que he construido a partir del análisis e interpretación de sus tradiciones sociales, pues surge en el seno de las relaciones del hombre en sociedad, comprende aspectos básicos como: la comprensión de la contabilidad como una ciencia social interdisciplinar capaz de obtener y combinar conocimientos jurídicos, económicos y administrativos con la aplicación de técnicas y herramientas eficientes y fiables que satisfagan



la necesidad de información de las personas, este proceso llevado a cabo a partir de la obtención de datos en las relaciones y actividades humanas para transformarlo en la información necesaria que repercuta con gran importancia en la toma de decisiones en beneficio de los interesados y la sociedad en general. Lo anterior, surge como la unión de los diferentes usos y la necesidad permanente de información de la sociedad así como las causas u objetos que crean estas necesidades, y la interpretación del comportamiento y fuentes de alimentación que la contabilidad utiliza para saciar dicha necesidad.

### *V.1. Mirada social de la contabilidad*

La función de la contabilidad se traduce, entonces, en, primero, la capacidad de adaptación de esta ciencia a las diferentes relaciones sociales que se hizo evidente en el análisis histórico; segundo, la absorción de datos de estas relaciones sociales; tercero, la conversión de los datos hacia información necesaria para la adecuada administración y toma de decisiones acerca de los recursos; y por último, la función social de la contabilidad está dada por el impacto de estas decisiones y la administración de los recursos en la consolidación de una sociedad activa, eficiente, colaborativa y respetuosa hacia un desarrollo sustentable y sostenible.

Las inclinaciones sociales de la contabilidad son evidentes, a través de todo el marco temporal, como una ciencia con un objetivo que se basa netamente en la satisfacción de las necesidades sociales en sus relaciones económicas, es decir, a través del recorrido histórico, la contabilidad en sus múltiples usos y facetas se ha encargado de cumplir siempre con su función social de dar cuenta de la realidad y los diferentes hechos de variado proceder interdisciplinar según la necesidad de información de las personas, estas necesidades parten de deseos, que no dejan de ser egoístas por la naturaleza del ser humano, pero que se corresponden y respetan las libertades de los otros en una esfera de dinamismo social y ayuda mutua hacia un desarrollo y persecución de intereses individuales mas no aislados, sin violentar ni pasar por encima de la felicidad y la vida de otros y que genera estabilidad y bienestar social.

El cumplimiento de la función social de la contabilidad de dar cuenta o proporcionar información a las personas entra en sintonía con el sentido inherente a la naturaleza humana, al que se refiere Smith (1976/1759), y ya he abordado, del interés por la felicidad del otro y la ayuda mutua que se ha de percibir también en las necesidades a las cuales responde la contabilidad; este binomio, proporciona el marco en el cual la contabilidad puede actuar no sólo como mecanismo de presentación de la realidad, sino que además influye en ella hacia un desarrollo sostenible y sustentable como repercusión final de su accionar.

Es posible deducir que los aspectos del concepto de contabilidad que expuse antes, se cumplen en su mayoría en el actual acontecer contable, ya que es una ciencia que, en el ejercicio, contempla variadas y múltiples disciplinas y se apoya en herramientas sustentadas para llevar a cabo sus funciones. Cumple con su función social al alimentarse de las relaciones sociales y económicas para satisfacer la necesidad de información de la sociedad y se adapta a cada entorno o situación diferente. No obstante, existe una pequeña parte de importancia monumental en esa definición que no es cumplida actualmente por la contabilidad y se refiere al cuarto aspecto acerca de la repercusión benéfica de la información contable en la sociedad hacia un desarrollo sustentable y sostenible.

En los múltiples sistemas donde la contabilidad se ha desarrollado se veía en mayor o menor grado cierto interés por el desarrollo de la sociedad en un entorno económico donde todos ganan y era este interés la causa de las necesidades de desarrollo; sin embargo, la situación en el sistema capitalista actual es totalmente contraria a lo anteriormente planteado, pues además de no coadyuvar al beneficio de la sociedad y ser totalmente indiferentes con el desarrollo de ésta, se evidencia el interés por mantener y agrandar la brecha de desigualdad social que permita hacer perdurar los actuales lugares de poder entre unas pocas personas. Para tal fin, se ha insertado en la sociedad una serie de necesidades ahora vitales que alimentan el consumismo y refinan la adoración y el servilismo para hacer perdurar el sistema social que poco a poco mata la misma sociedad. Estas necesidades de tener, de poder, fundamentadas en la capacidad económica trascienden a la contabilidad obligándola a cumplir con las necesidades de información que sean de utilidad para los ricos y poderosos, es decir, la contabilidad en función de intereses particulares.

En conclusión, al ser la contabilidad lo que el hombre haga de ella y satisfacer sus necesidades, a pesar de que la contabilidad continúe con funciones de adaptación según las relaciones sociales, obtención de datos de estas relaciones y transformación en información necesaria para las personas, no se permite cumplir con su función social cabalmente, pues si estas necesidades atacan cruelmente la sociedad y buscan mantener un sistema injusto y desigual, la contabilidad se ve insertada en esta lógica que no le permite repercutir beneficiosamente ni ayudar al desarrollo sostenible de la sociedad sino que, por el contrario, su función social es desfigurada a saciar deseos egoístas e individuales que van en contra de la naturaleza y responsabilidad social de la contabilidad mantenida por más de 5.000 años.

## *V.2. Oportunidades de cambio*

El siglo XXI ha sido invadido naturalmente por las tendencias ultra capitalistas, lo que obviamente ha hecho perdurar el enfoque administrativo,

utilitario, o como se le quiera llamar, de la contabilidad. El proceso más destacado en estos momentos se consolida como la normalización contable internacional el cual surge como otro desarrollo de la llamada globalización. No obstante, existen desarrollos que bien enfocados y sin posibilidades de tergiversación de sus intereses, como la Responsabilidad Social Empresarial, podrían ser fundamentales para los cambios deseados y necesarios en contabilidad.

En la actualidad se es testigo de diferentes manifestaciones de insatisfacción y de revolución en contra de las falencias y manipulación de necesidades del sistema, se está gestando, poco a poco, diferentes movimientos que atacan las imposiciones que velan por el mantenimiento y acrecentamiento de la desigualdad social y la sociedad clasista, manipuladora e injusta. Estos movimientos se centran en los problemas ambientales, en la pobreza, la salud, la educación y la desigualdad en general, en las decisiones políticas, en el consumismo y el mercado cerrado, en la manipulación y los imperios comerciales; estudian, construyen, se fortalecen y atacan un sistema que se satura y que se encuentra en un punto hacia el declive, la actual sociedad está insatisfecha por los manejos neoliberalistas y comparten la bandera del beneficio para toda la sociedad. Estos cambios inevitables proporcionarán a la contabilidad la posibilidad de cumplir plenamente su función social aportando grandemente a la construcción de una nueva sociedad, y continuando con su legado natural, ratificándose y dignificándose como una ciencia social.

Es necesario considerar el porqué de estos cambios e insatisfacciones, y cómo éstos afectan a la contabilidad a tal grado de hacer olvidar su pasado, su desarrollo y su historia, deformándola hacia unos objetivos nunca antes contemplados. ¿Hace parte esto del desarrollo que queremos para la contabilidad o sólo aporta a la consolidación de los fines de los más poderosos intereses? Los debates en contabilidad, en este momento crucial hacia el inicio del fin del actual sistema, deberían cuestionarse sobre las formas más adecuadas para proseguir y construir nuevos desarrollos contables tanto teóricos como profesionales de esta ciencia partiendo del conocimiento de que la contabilidad debe responder, en función de su tradición y su responsabilidad social, a intereses sociales y colectivos que van por encima de las particularidades.

### Referencias bibliográficas

- Antinori, C. (2001). Orígenes de la Partida Doble. *XI Congreso AECA*. Madrid.
- Ariza, D. (1996). Una aproximación a la naturaleza de la contabilidad. *Lúmina*(1), 4-16.
- Ariza, D. (1999). La contabilidad en el modo de producción precolombino. *Lúmina*(3), 65-75.
- Burke, P. (1993). *Formas de hacer historia*. Madrid: Alianza.
- Cañibano, L. (1996). Los programas de investigación en contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*(29), 13-61.

- Carvalho, M. M., & Goncalves, M. (2009). Ensayo sobre la presencia de la contabilidad en las civilizaciones antiguas. *Revista internacional legis de contabilidad y auditoría*, 162-180.
- Chatfield, M. (1979). La contabilidad medieval en Inglaterra: El tribunal de hacienda y el feudo. *Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable*, 35-45.
- Chronique d'Egypte. (1935).
- Courcelle-Seneuil. (1869). *Traité élémentaire de comptabilité*. París: Hachette.
- Crosby, A. W. (1988). *La medida de la realidad: la cuantificación y la sociedad occidental*. Barcelona: Hurope.
- De Roover, R. (1937). *La Formation et l'Expansion de la comptabilité à partie double*. Pris.
- De Roover, R. (1956). The development of Accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of medieval merchants. (A. C. Littleton, & B. S. Yamey, Edits.) *Studies in the History of Accounting*, 114-174.
- Degranges (hijo), E. (1818). *Tenue des livres ou nouveau traité de comptabilité générale*. París.
- Dueñas, N. J. (2008). La contabilidad como sistema de representación: motor de la consolidación capitalista. *Adversia*, 33-41.
- Fayol, H. (1956). *Administración industrial y general*. Buenos Aires: El ateneo.
- Friberg, J. (1978). *The Third Millennium Roots of Babylonian Mathematics* (Vol. Primera Parte). Göteborg.
- Galeano, M. E. (2004). *Diseño de proyectos en la investigación cualitativa*. Medellín: Fondo editorial Universidad EAFIT.
- Gardiner, S. (1949). Ramesside Administrative (recensión). *Chronique d'Egypte*(48).
- Gertz, F. (1990). *Origen y evolución de la contabilidad* (Quinta ed.). México: Editoria Trillas S.A.
- Glaser, B., & Strauss, A. (1967). *The discovery of grounded theory: Strategies for qualitative research*. New York: Aldine de Gruyter.
- Gómez, D. (2004). Rumbo a la convergencia contable. *Ejecutivos de finanzas.*, Mayo, 54-55.
- Gómez, M. (2011). Pensando los fundamentos de la contabilidad como disciplina académica. *Lúmina*(12), 120-150.
- Goody, J. (1990). *La lógica de la escritura y la organización de la sociedad*. Madrid: Alianza Editorial S.A.
- Goody, J. (2004). *Capitalismo y Modernidad, el gran debate*. Madrid: Crítica.
- Gooris, L. (1925). Études sur les colonies marchandes méridionales à Anvers de 1488 à 1567. *Conferencias de historia y filología de la Universidad de Lovaina*, 317-336.
- Green, M. (1981). the construction and implementation of the cuneiform writing system. *Visible language*, 15, 345-372.
- Green, W. L. (1886). *History and Survey of Accountancy*. Nueva York: Standard Text Press.
- Heller, A. (1986). *La teoría de las necesidades en Marx*. Barcelona: Ediciones Península.
- Hernández, E. (2004). Administración y contabilidad en los buques de la real armada española. *Memoria*(11), 20-72.
- Hernández, E. (2006). Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble. *Contaduría Universidad de Antioquia*(49), 23-56.
- Hernández, E. (Febrero de 2012). Orígenes Historia de la Contabilidad. *Debates TST Museo del Ferrocarril de Madrid*. Madrid.
- Hernández, E. (2002). La Historia de la contabilidad. *Revista Libros*(67-68).
- Hernández, E. (2010). La Historia de la Contabilidad, vía privilegiada de aproximación a la investigación histórica. *Discurso presentado en su toma de posesión como académico numerario*. Madrid.
- Hirschberger, J. (1962). *Historia de la filosofía*. Barcelona: Editorial Herder.
- Humberto, J. C. (2000). El enfoque cibernético: las respuestas de la profesión contable a los desafíos del siglo XXI. *Revista Universidad EAFIT*, 73-84.
- Jones, E. T. (1796). *Jones's English System of Book-keeping by single or Double Entry*. Bristol.

- Keister, O. R. (1965). La mecánica de la contabilidad mesopotámica. *The National Association of Accountants Bulletin*, 18-24 Tomado de libro compilador: Chatfield, M. (1979). Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable. (F. García Quiroz, Trad.) Belmont, California: Dickenson Publishing Company Inc. Págs. 15-24.
- Kliksberg, B. (2011). *Escándalos éticos*. Buenos Aires: Temas.
- Kliksberg, B., & Sen, A. (2011). *Primero la gente* (Doceava ed.). Buenos Aires: Temas.
- La Biblia. (2008). Bogotá: Sociedades Bíblicas Unidas.
- Léautey, E., & Guilbault, A. (1889). *La science des comptes*. París.
- Littleton, A. C. (1966). Antecedentes de la contabilidad por partida doble. *Accounting evolution to 1900*, 13-21. Tomado de libro compilador: Chatfield, M. (1979). Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable. (F. García Quiroz, Trad.) Belmont, California: Dickenson Publishing Company Inc. Págs. 25-34.
- Lopes de Sá, A. (2002). Luca Pacioli, Hombre del renacimiento. *Revista Legis del contador*, 83-97.
- Machado, M. A. (1999). El complejo objeto de estudio de la contabilidad. *Lumina*(3), 15-30.
- Machado, M. A. (2006). Una aproximación histórica a las representaciones cotables en Colombia. *De Computis*(5), 166-192.
- Mattessich, R. (200). Hitos de la investigación en contabilidad moderna. *Revista de contabilidad*, 3(5).
- Mattessich, R. (2004). La misión histórica y cultural de la contabilidad. En J. A. Suárez, J. D. Pinilla, G. Martínez, M. Á. León, F. E. Herrera, E. Alvarado, y otros, *Cosmovisión histórica y prospectiva de la contabilidad, Tomo I: Arqueología e Historia de la Contabilidad* (págs. 63-100). Bogotá D.C.: Unidad Editorial Universidad INCCA de Colombia.
- Melis, F. (1950). *Storia della Ragioneria (Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica)*. Bolonia: Dott. Cesare Zuffi.
- Melis, F. (1962). *Aspetti della vita economica medievale*. Siena.
- Mondolfo, R. (1989). *Breve historia del pensamiento antiguo*. Buenos Aires: Sebastián de Amorrortu e hijos S.A.
- Núñez, M. (2000). Nuevos paradigmas en la investigación en la historia de la contabilidad. *Revista de contabilidad.*, 3(6), 135-143.
- Pacioli, L. B. (1494). *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita* (Primera ed.). Venecia: Paganino de Paganini.
- Picó, J. (1988). *Modernidad y postmodernidad*. Madrid: Alianza.
- Previts, G. J., Parker, L. D., & Coffman, E. N. (1986). Investigación de la historia de la contabilidad: una perspectiva desde mediados de 1980. *Contaduría Universidad de Antioquia*(9), 121-138.
- Quinche, F. L. (2006). Historia de la contabilidad: Una revisión de las perspectivas tradicionales y críticas de histografía contable. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y reflexión, Universidad Militar Nueva Granada.*, 14(1), 187-201.
- Rand, H. (1924). Defensa histórica de a contabilidad. *The Journal of accountancy*, 37(4), 241-153. Tomado de libro compilador: Chatfield, M. (1979). Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable. (F. García Quiroz, Trad.) Belmont, California: Dickenson Publishing Company Inc. Págs. 1-14.
- Real Academia Española. (s.f.). *Diccionario de la lengua española - Vigésima segunda edición*. Recuperado el 12 de Agosto de 2013, de <http://lema.rae.es/drae/?val=base>
- Romero, J. L. (1987). *Estudio de la mentalidad burguesa*. Madrid: Alianza Editorial S. A.
- Scarano, E. R. (2009). El carácter empírico y lógico de la contabilidad. *Pecunia*(9), 225-245.
- Schamandt-Besserat, D. (2004). Contabilidad por fichas en el antiguo medio oriente. En J. A. Suárez, J. D. Pinilla, G. Martínez, M. Á. León, F. E. Herrera, E. Alvarado, y otros, *Cosmovisión histórica y prospectiva de la contabilidad, Tomo I: Arqueología e Historia de la Contabilidad* (págs. 51-62). Bogotá D.C.: Unidad Editorial Universidad INCCA de Colombia.

- Sen, A. (17 de mayo de 2010). *Adam Smith y el mundo contemporáneo*. (R. (. Meléndez Acuña, Ed.) Recuperado el 9 de septiembre de 2013, de razónpública.com: <http://www.razonpublica.com/index.php/recomendado/988-adam-smith-y-el-mundo-contemporaneo.html>
- Serrano, J. M. (1993). La Sátira de los oficios. *Textos para la Historia Antigua de Egipto*, 221-224.
- Smith, A. (1759). *The theory of moral sentiments*. Oxford: Clarendon Press. Traducción: (2012), Medellín: Editorial Universidad de Antioquia.
- Smith, A. (1976). *La riqueza de las naciones*. Oxford: Clarendon Press. Traducción: (1996), Madrid: Alianza.
- Stiglitz, J. E. (2012). *El precio de la desigualdad*. Buenos Aires: Taurus.
- Tua Pereda, J. (2004). Evolución y situación actual del pensamiento contable. *Revista Internaciones Legis de Contabilidad y Auditoría*, 42-128.
- Tua Pereda, J. (s.f.). *Pacioli, la partida doble y el renacimiento*. (s.m.d).
- Tua Pereda, J., & Angulo, G. (1988). *Introducción a la Contabilidad Internacional*. Madrid: Instituto de planificación contable.
- Villareal, J. L. (2008). Pensamiento contable: desarrollo y perspectivas. *Tiempos nuevos*(15), 65-70.
- Vlaemminck, J. (1961). *Historia y doctrinas de la contabilidad*. Madrid: Pablo López. Meléndez Valdés.
- Wells, H. G. (1944). *Breve historia del mundo*. Buenos Aires: Luca.
- Wolcott, H. F. (2003). *Mejorar la escritura de la investigación cualitativa*. Medellín: Editorial Universidad de Antioquia.
- Zeff, S. A. (1985). Evolución de la teoría contable. La investigación empírica. *Contaduría Universidad de Antioquia*(6), 25-53.
- Zeff, S. A. (2012). La evolución del IASC al IASB, y los retos que enfrenta. *Contaduría Universidad de Antioquia*(60), 119-164.