

Historia de la Contabilidad: Una revisión de las Perspectivas Tradicionales y Críticas de Historiografía Contable*

*Fabián Leonardo Quinche Martín***
Universidad Nacional de Colombia

Recibido: 15 de abril de 2006
Aprobado: 11 de mayo de 2006

Resumen

La importancia que ha tomado la historia como disciplina en el último siglo tiene una de sus raíces en la tensión existente entre las corrientes tradicionales, y las vertientes críticas o de la 'nueva historia'. Esta discusión se ha trasladado a la disciplina contable otorgándonos en la actualidad múltiples facetas que igualmente se pueden clasificar en la corriente tradicional y la corriente crítica o nueva de la historia de la contabilidad. Este ensayo aborda esta discusión, recorriendo los elementos principales de las dos corrientes y señalando algunos de sus representantes más destacados, con el fin de ser participar en un debate que no ha tenido lugar aún en Colombia.

Palabras clave:

Contabilidad, Historia de la contabilidad, historiografía tradicional y crítica, interdiscipliniedad contable, escuelas de contabilidad.

Abstract

The importance history has taken in the last century has one of its roots in the existing tension between the traditional and the critique trends or those of the "new history". This discussion has been transferred to the discipline of accounting presently providing us with many viewpoints that can likewise be classified in the traditional and critique trends or the "new history" of accounting. These fields are analyzed in this essay going through the main elements of the two trends and pointing out some of its more outstanding representatives in order to be part of the discussion which has yet to take place in Colombia.

Key words:

Accounting, accounting history traditional and critique historiography, accounting interdisciplinarity, accounting's schools.

* El presente artículo es fruto de los trabajos de la línea de investigación en "Teoría Contable e Historia de la Contabilidad" del C-CINCO (Centro Colombiano de Investigaciones Contables).

** Estudiante de Contaduría Pública de la Universidad Nacional de Colombia. Miembro académico en formación del C-CINCO Cundinamarca. Correo electrónico: falequimar@gmail.com

Introducción

Al historiador se le pide hoy que no ignore, en bien de su oficio, los logros de las otras 'ciencias humanas'. En cambio, raras veces se pide -a veces se impide- a quienes practican las mencionadas ciencias, que se doten de ese mínimo de formación histórica que les aborrearía hacer alusiones a la historia mal fundamentadas o eliminar totalmente el pasado en sus interpretaciones del mundo.

(Vilar: 1980)

Son varios los autores se han dedicado al tema que va a tratarse en este artículo. Asimismo, son varios los espacios, los escritos, las revistas que han dedicado su atención a la tensión historiográfica contable actual¹. Sin embargo, toda esta discusión no ha llegado a darse en nuestro contexto nacional: son muy pocas las personas que en nuestro país se dedican a la historia de la contabilidad². Debido a esta falta de investigación histórica, la discusión sobre la pertinencia, las fuentes, los métodos, etc., relacionados con la investigación histórica contable aún no se ha dado, y todavía faltan desarrollos e interesados para que tal discusión se realice. No hemos aún examinado a profundidad los cambios sufridos por la contabilidad en nuestro país y en nuestro continente.

La discusión, impulsada por las escuelas de la Contabilidad Organizacional (Interpretativa) y la Perspectiva Crítica Radical, como las ha denominado Mattessich (1995), se ha dado principalmente en Europa, Estados Unidos y Asia, en donde la historia de la contabilidad ha sido un campo importante de investigación desde inicios del siglo XX. Esta razón, así como la 'homogeneización'

del lenguaje académico (aún cuando las nacionalidades son diversas), ha llevado a que los principales eventos, documentos y discusiones se den en idioma inglés (Carmona, 2004). Esto requiere un esfuerzo doble que aún no se ha asumido por parte de la comunidad contable colombiana (por no decir que latinoamericana), dado que no solo nos enfrentamos a un tema que no hemos abordado, sino también a un idioma en el que no tenemos tradición.

Este artículo está compuesto por cinco partes. La primera reflexiona sobre la importancia que tiene la historia dentro del conocimiento, intentando abordar la discusión Tradicional-Nueva que existe en la disciplina histórica. En segundo lugar, se inicia la observación sobre la historia de la contabilidad, principalmente su importancia y algunos de sus campos. Luego se aborda la visión de la "Historia Tradicional de la Contabilidad", con el fin de presentar sus elementos y representantes principales. La cuarta parte intenta recoger los elementos de la "Historia Nueva de la Contabilidad", de tal manera que se reconozcan tanto sus elementos teóricos como sus principales representantes. La última parte muestra algunas conclusiones sobre la discusión historiográfica contable.

1. La Historia: sus debates actuales

Una visión errada y limitada que se tiene usualmente de la historia -y sobretodo de la historia de la contabilidad- la concibe como la recolección de datos, fechas, cantidades, individuos, lugares, valores, relacionados en un espacio y un tiempo; es decir, que se limita a la visión de hechos -la mayor parte, aislados- ocurridos alrededor del hombre y

su acción. A partir de estos hechos se procede a generalizar la acción humana y a ver la historia (lineal) del hombre como uniforme, es decir, como un progreso universal, similar en todos los contextos y tiempos³. Dado esto, muchos han concebido la historia como un campo aburrido en el que habría de memorizarse una serie de datos que, desde este punto de vista, no servirían para nada en la formación y el desempeño profesional. Baste decir al respecto que la historia es un campo amplio, un campo que permite entender el mundo y el hombre y su relación con la naturaleza y la sociedad. Ésta, sin embargo, es una visión muy actual de la historia y sus intereses.

A lo largo del último siglo, aproximadamente, la disciplina histórica ha venido presentando profundos debates, provocados principalmente por la aparición de la *Escuela de los Anales*⁴ (Burke, 1999; 1987), la cual, en cabeza de académicos como Lucien Febvre o Marc Bloch, en sus inicios, o Le Goff, Braudel, Ladurie, en épocas posteriores, ha influido en el pensamiento de varios académicos no historiadores de profesión que, como el filósofo Michel Foucault, cuestionaron el 'paradigma rankeano' de historia tradicional.

La visión tradicional ha dedicado la mayor parte de su esfuerzo a parcializar la historia hacia la 'historia oficial', una historia que tiene como principal objeto de investigación los hechos políticos. Su atención ha sido acaparada por instituciones tales como el Estado, la Iglesia y la Guerra. Esto también ha significado una historia centrada en las hazañas de los Grandes Hombres (los que verdaderamente hacen la historia), tratándolos como

acontecimientos únicos (algunas veces predestinados) que dan nuevos rumbos a la vida de una nación o una sociedad.

Estos historiadores se concentran por lo tanto en los documentos oficiales como fuentes de indagación, con el fin de “contar como ocurrió realmente” el hecho investigado, es decir, pretendiendo una visión objetiva de la historia. Su método principal se sustenta en la búsqueda de las causas *necesarias y suficientes* para la ocurrencia del hecho histórico. La persona adecuada para llevar a cabo este tipo de investigaciones no era otra que el académico especializado en ello: el historiador profesional (Burke, 1993; Macintosh, 2002).

Esta visión considera la historia como un recuento del “progreso”, del “desarrollo” de la humanidad (Napier, 2001).

¹ Las principales fuentes de la discusión histórica e historiográfica de la contabilidad se pueden encontrar en las revistas *Accounting Historians Journal*, *Accounting History*, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, *Accounting, Organizations and Society* y *Critical Perspectives on Accounting*, entre las más conocidas.

² Son pocos los documentos que se pueden observar. Entre ellos podemos encontrar los trabajos de Araujo (1976, 1984), Ariza (1999, 2000), Sierra (2001, 2002), Suarez (2004). A nivel latinoamericano el ejemplo más paradigmático es el trabajo de Gertz (1990).

³ Una interesante revisión acerca de la linealidad y uniformidad de la historia se puede ver en el trabajo de Neimark y Tinker (1987), en el que evalúan el trabajo de Williamson y la teoría de los costos de transacción a partir de la obra de Theodor Adorno, *Dialéctica Negativa*.

⁴ Valga decir que, aunque se denomina a esta corriente Escuela de los Anales, no se trata de una corriente única de pensamiento, seguidores de una concepción de la historia o del mundo, sino una multiplicidad de visiones que, en palabras de Burke (1993, p. 13), “recibe su unidad de aquello a lo que se opone”; aunque presentan una gran “diversidad de enfoques nuevos”, vinculados a la prestigiosa revista histórica *Annales: economies, societets, civilisations*.

Según esto, la humanidad se dirige hacia un mundo mejor y el pasado siempre ha sido una serie de pasos hacia ese punto. Pensar esto es creer en la supremacía de una 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.

Hegel y San Agustín, entre otros, compartieron este punto de vista, considerando al Espíritu Absoluto y a la Divinidad Cristiana, respectivamente, como la fuerza motriz de tal progreso. Un punto de vista crítico, que no deja de lado los conflictos y contradicciones sociales pero que ve una fuerza motriz que lleva a la sociedad al progreso, lo provee Marx al concebir como tal a las relaciones de producción y la lucha de clases. El creer esto se debe también a cómo interpretamos el pasado. Principalmente, interpretamos el pasado a través de los lentes del presente. Las representaciones, las instituciones, los hechos, se hacen equivalentes al 'correspondiente' actual. A partir de esta revisión, y teniendo como modelos los patrones actuales, nos atrevemos a decir que tal o cual objeto ha evolucionado, ha 'progresado' a través del tiempo *para* llegar a lo que es hoy.

Por su parte, la Nueva Historia, como ha llegado a ser llamada en los últimos años la Escuela de los Anales, basa sus indagaciones en diversas disciplinas sociales con el fin de hacer una 'historia total', y reconoce la importancia de las diversas expresiones humanas en la sociedad. Considera que “todo tiene un pasado que, en principio, puede reconstruirse con el resto del pasado” (Burke, 1993, p. 14).

Su visión de la historia también se ha denominado la *Historia desde Abajo*; una historia preocupada por el movimiento, los cambios económicos y sociales, de largo plazo, en las ideas, en la niñez, en la mujer, en los obreros, en el clima, en la topografía, en la sociedad, en la sexualidad, entre otros; sin demeritar de las 'grandes hazañas' que no dejan de ser importantes. Esta pretensión por la historia total, una historia de la humanidad y no solo de sus grandes personajes, requiere de fuentes documentales que sean no solo oficiales, sino producidas por esos sectores que 'no tenían historia', y por ello tienden a la indagación de la historia oral, de las estadísticas (comerciales, de población, etc.), entre muchas más.

La investigación histórica, que desprende de lo anterior, reconoce su fuerte subjetividad, dado que “no podemos evitar mirar al pasado desde una perspectiva particular” (Burke, 1993, p. 18). La percepción del historiador se alimenta de los juicios, la concepción del mundo, la cultura, ya sean estos de carácter social o de la comunidad académica en la que interactúa. Esta percepción también es limitada y, para hacerla más amplia, los nuevos historiadores buscan vincularse con la gente corriente, con otras profesiones y profesionales. Esto permite el reconocimiento de costumbres, cotidianidades, lenguajes, discursos, etc.

Desde esta perspectiva, es necesario que no debamos hablar de una historia, sino de varias. Muchas historias particulares que surgen, que se conducen, se entrecruzan, desaparecen, difieren entre sí; en fin, podríamos hablar de una orquesta de historias que individualmente se mueven, ,

pero que se relacionan para formar nuevas historias. Tales historias dependen de las especialidades, de las temporalidades, de las espacialidades (Miller y Napier, 1993). No se pueden resumir en una sola narrativa con un solo fin: la sociedad actual.

Las diversas historias, las historias heterogéneas que se han construido desde la aparición del hombre, se aproximan a lo que varios historiadores denominan 'genealogías' (Miller y Napier, 1993; Macintosh, 2002; Kearins y Hooper, 2002; Carmona *et al.*, 2004), a la identificación de contingencias, a las condiciones lingüísticas, discursivas, institucionales, ambientales que dan las posibilidades para que un objeto o una práctica particulares emerjan (ver también Hopwood, 1987).

2. Sobre la historia de la contabilidad

Hablar de historia de la contabilidad puede ser ya un enfoque alternativo en la disciplina histórica. Sin embargo, podemos ubicarnos dentro de las dos perspectivas anteriormente mostradas. En primer lugar, es sabido que la contabilidad hace parte fundamental del control que los Estados, los Gobiernos, los Reyes, realizan sobre sus Naciones, Reinados o Imperios. Por lo tanto, la contabilidad da cuenta de los cambios oficiales, de sus riquezas, de sus interacciones con otros Estados, de su comercio de armamento, de productos, de esclavos, etc. Por otro lado, siguiendo desde una visión tradicional, la historia de las instituciones reguladoras de la contabilidad, la historia de los grandes académicos de la contabilidad, pueden ser un punto central de indagación.

Pero también podemos hablar de la historia desde abajo al buscar identificar la importancia de la práctica contable para los comerciantes medievales o mercantilistas del capitalismo naciente, por ejemplo; o al indagar sobre el papel de la mujer en la formación y desenvolvimiento de la profesión contable, el papel de otras formas de representación diferentes a la partida doble, como la partida simple o las diversas formas de contabilización de las sociedades antiguas (tablillas, arcilla, quipus, entre otros).

A partir de esto podemos decir que la contabilidad, al encontrarse en tal posición, es una herramienta clave para el entendimiento general de la historia, desde arriba y desde abajo, al darnos la posibilidad de observar las dinámicas económicas, sociales y simbólicas de las diferentes sociedades. Veamos un poco tres campos fundamentales, que no suficientes, para el estudio de la historia de la contabilidad.

En primer lugar podemos observar las prácticas contables como el objeto principal de estudio. Dentro de este campo podemos observar las diferentes formas de representación contable; ya hemos nombrado algunas, las tablillas, las figuras de arcilla, el quipus, la partida simple, la memoria, la partida doble, así como sus implicaciones, su valoración cultural, su importancia, su simbología para una sociedad determinada, el uso que hacen de ellas las organizaciones. De igual forma, podemos observar los métodos contemporáneos de agregación, las técnicas de análisis financiero, las formas de tergiversación de la información y el fraude, dando pistas para determinar la pertinencia de las prácticas, la importancia y las

consecuencias de su uso.

En segundo lugar, y asociado a la primera, podemos observar la historia del contador o del oficio contable: los papeles que él juega y ha jugado en la sociedad, su valor, al igual que su formación, su responsabilidad y su ética. Dentro de este campo podemos observar también la educación que se da al contador actual, la legitimidad o la influencia que otorga a la información.

Por último podemos hablar de la historia de la profesión contable, es decir, de la comunidad de los contadores, la influencia que han tenido en el reconocimiento de su disciplina, en el uso de cierta práctica, en la metodología de educación, etc.; podemos observar también las dinámicas de inclusión o exclusión dentro de la agremiación, ya sea racial, de género, etc. Por otra parte podemos observar la historia de los diferentes contadores que han 'aportado' a la profesión, académicamente, gremialmente o en el campo de la educación.

Otro tema particular que se puede agregar a los tres anteriores es el estudio de la superestructura regulativa de la contabilidad. Ya sea observando las diferentes normas, leyes, estándares, o indagando acerca de las instituciones reguladoras, sus intereses, su cronología, su organización, etc.

Dentro de estos campos de investigación, los enfoques que pretenden el estudio de la historia de la contabilidad pueden ser diversos. Fleischman y Radcliffe (2005) identifican, principalmente, tres enfoques. Uno, el enfoque neoclásico, que considera que la historia puede ser vista como una serie de decisiones económicas racionales

que han conducido a que el progreso sea llevado a cabo. Un segundo enfoque sería el Marxista, heredero del Idealismo Hegeliano, que, en relación con el enfoque neoclásico, amplía sus bases hacia las condiciones sociales, políticas, culturales, además de las económicas, para explicar el comportamiento de la humanidad. Sin embargo, este enfoque sigue creyendo en la posibilidad de un progreso humano, esta vez no por decisiones económicas, sino por la unión de las fuerzas de producción. El tercer enfoque que Fleischman y Radcliffe presentan es el proveniente del pensamiento de Michel Foucault, que se vincula ampliamente con la *Escuela de los Annales*, en donde la importancia está en las estructuras discursivas, en el lenguaje y el vocabulario, por un lado, y en las relaciones de poder que ellas implican, por otro, y que permiten comprender, en una época específica, las prácticas, las instituciones de una sociedad también específica.

Además de estos enfoques pueden verse otros, surgidos a partir del pensamiento de diversos filósofos e historiadores (Giddens, Adorno, Braudel, Gramsci, entre otros). Valga decir que el enfoque predominante de la historia, el enfoque tradicional o Neoclásico, la considera como una serie de eventos encadenados para un fin. Un fin que se logra parcialmente a través del tiempo y que nuestra sociedad sigue buscando. Un fin que -no sabiendo bien cuál es- impulsa al mejoramiento continuo de la humanidad, que impulsa al 'progreso'.

3. La historia tradicional de la contabilidad

La historiografía contable tradicional, proveniente de las visiones ortodoxas de la

contabilidad, que la consideran principalmente de carácter económico, se ha encargado de considerar importante las relaciones que la contabilidad tiene con el capitalismo, a través de la partida doble y la producción de información financiera (reportes) y de un modo evolucionista en el que las nuevas técnicas son mejores que las anteriores en el sentido en que responden a las nuevas necesidades externas (Carmona *et al*, 2004).

Veamos tres elementos que caracterizan a esta visión con el fin de evaluar, desde la visión crítica de la 'nueva historia', su adecuación al estudio de los cambios de la contabilidad. En primer lugar consideraremos la perspectiva que se tiene sobre la partida doble y su relación con la contabilidad. En segundo lugar, el progreso como elemento y motor de la historia. Por último la búsqueda insistente por los orígenes de la (imperfecta) contabilidad.

Para Hatfield (1979), Littleton (1979) y Chatfield (1979), entre otros, la contabilidad inicia con la creación de la partida doble. Se basan para decir esto en la relativa constancia de su uso (casi cinco siglos) y en la fuerte utilidad que otorgó en el desarrollo del capitalismo (Ariza, 2000). Según Hatfield (1979, p. 4):

“se considera al monje Paciolo como el padre de la Contabilidad Moderna; su *Summa*, publicada en 1494, que fue el primer trabajo impreso sobre temas algebraicos, contenía también el primer texto sobre la Teneduría de Libros por Partida Doble, su útil y corto tratado titulado *De computis et Scripturis*”

Littleton, al inicio de su *Comparación entre la Contabilidad Antigua y la Contabilidad Moderna*, como muestra de una concepción de la contabilidad como el registro por partida doble, dice (1979, p. 59-60):

“dentro de una consideración general, la Contabilidad ha cambiado menos que la sociedad -y no es que la contabilidad se haya quedado rezagada, sino que en su periodo **inicial** estaba más próxima a llegar a su condición final y, consecuentemente, ha tenido menos distancia que recorrer para llegar al presente-” (la negrilla es mía).

Chatfield por su parte aclara (1979, p. 35):

“Resulta tentador convertir la historia de la contabilidad en la historia de los registros por partida doble”.

Lo que nos da muestras claras del hecho que se considere a la partida doble como el punto inicial de la contabilidad. Empero hay autores que, dentro de la corriente tradicional, consideran otros aspectos como Orville R. Keister (1979) que, sin dejar de ver a la partida doble como la forma superior de contabilidad, reconoce que

“los arqueólogos han encontrado abundantes restos de los antiguos registros comerciales; pero los historiadores de la actualidad rara vez le ha concedido algún interés a estos registros contables embrionarios que se a

encuentran en forma de tablillas de barro de todas formas y tamaños. Las tablillas no guardan mucha semejanza con los modernos registros contables, pero son registros comerciales auténticos y constituyen la prueba de que los registros contables comerciales pudieran haber vivido su **infancia** en estas civilizaciones” (la negrilla es mía).

Esto, a su vez, muestra que a pesar de considerar tiempos anteriores a la partida doble en el estudio de la historia de la contabilidad, se consideran tales formas de registro como infantes, como iniciales de la contabilidad. Se muestran aquí dos características que, según Carmona *et al.* (2004) y Napier (2002), son propias de la historia tradicional. En primer lugar, considerar que el progreso es un elemento fundamental de la humanidad, que las prácticas anteriores a la partida doble eran imperfectas y que las actuales son mejores porque responden a las necesidades de la sociedad actual. En segundo lugar, se intenta, desde la visión tradicional, buscar las más remotas señales del inicio de la contabilidad. Existe la preocupación por los orígenes de la contabilidad, más allá de considerar las condiciones contextuales para la existencia de tales prácticas.

Un ejemplo de este último punto lo es Mattessich (2000)⁵.

Allí, siguiendo los hallazgos arqueológicos de la profesora Denisse Schmandt-Besserat, Mattessich

“muestra que la Contabilidad

puede remontarse hasta 10000 años en el Medio Oriente y la escritura así como el cálculo abstracto pueden surgir del sistema contable sumerio por fichas-envolturas del cuarto y tercer milenio antes de Cristo.” (Mattessich, 2000, p. 5).

En el análisis de tales hallazgos, Mattessich muestra cómo estos son una versión inicial de la partida doble. Es decir, a través de este trabajo, Mattessich muestra uno de los ejemplos claros en los que se analiza el pasado a través de los conceptos del presente, y en el que se busca el origen -más remoto- de las técnicas contables actuales.

Hemos presentado varios de los elementos que hacen de la historia tradicional de la contabilidad una corriente fuerte, y que, a pesar de las críticas que se le puedan hacer, han aportado bastante al entendimiento de la práctica contable.

Un ejemplo cercano a este respecto puede ser el dado por Federico Gertz Manero (1990), en el que hace un recuento sobre la evolución de la contabilidad, principalmente europea y norteamericana. Este texto está atado a la visión de la economía como causa de la evolución de la contabilidad. Además, su vinculación con la corriente tradicional se nota en el supuesto de que la historia no es algo que pueda ser demasiado útil en el entendimiento de las prácticas actuales, puesto que la historia no es más que un “informe estático” que puede no ayudar en el futuro. Otro punto esencial, que llama la atención, es que a pesar de ser Gertz un latinoamericano, el centro de su reflexión se encuentre en Europa como cuna de la contabilidad. Son elementos

preocupantes y que dejan ver la pertinencia de la vinculación de la discusión historiográfica en la investigación contable latinoamericana.

4. La historia nueva de la contabilidad

La nueva historia de la contabilidad es un movimiento alternativo a la visión tradicional que se ha desarrollado, aproximadamente, a lo largo de tres décadas. Se puede situar la emergencia de esta perspectiva con la aparición de la revista inglesa *Accounting, Organizations, and Society* y en la que se han identificado varios autores, entre ellos Anthony Hopwood, Barbara Merino, Marilyn Neimark, Anthony Tinker, Mahmoud Ezzamel, Christopher Napier, Peter Miller, entre otros, y Salvador Carmona en el caso español⁶.

La historia “crítica” de la contabilidad basa su estudio menos en el análisis de las prácticas contables aisladas -su evolución o progreso- y más en la interpretación de las implicaciones mutuas con el contexto dentro del cual tales prácticas son llevadas a cabo, así como en los intereses y las instituciones que las hacen posibles⁷. Además otros análisis se basan en la forma semiótica en la que la contabilidad influye y es influenciada en un momento y un espacio específicos (Hopwood, 1987; Miller y Napier, 1993; Miller, 1995; Carmona *et al.* (2004).

Analicemos con respecto a los elementos esbozados en la historiografía tradicional, qué características y críticas pueden mostrarse como propias de la historia nueva de la contabilidad.

El progreso es un elemento cuestionado por esta corriente, de igual modo que se hace en la disciplina histórica (Tinker y Neimark, 1988; Burke, 1993; Napier, 2002). Según Napier, es quizás adecuado considerar el progreso, la mejora, de una práctica contable particular, enmarcado en un contexto específico. Sin embargo, considerar que a través de 'toda' la historia se haya presentado un progreso de la contabilidad es problemático, en tanto se desconocen los contextos, las condiciones, los significados específicos que rodearon y permitieron la emergencia de determinadas prácticas. En palabras de Napier, el cuestionamiento a la contabilidad como progresión se puede dar así:

“Si aceptamos que la contabilidad es al menos en parte, si no totalmente, un conjunto de prácticas que son empleadas con el ánimo de llevar a cabo varias funciones eficiente y efectivamente, entonces es solamente a la extensión que esas funciones (y los dominios en los que están localizadas) permanecen

⁵ Los capítulos 1 4 se encuentran traducidos al español en el libro compilado por Jesús Alberto Suarez (2004).

⁶ Son varios los espacios en los que esta visión se puede consultar. Entre ellos las revistas *Accounting, Organizations and Society*, *Critical Perspectives on Accounting*, *Accounting, Auditing and Accountability Journal* y las revistas especializadas *Accounting Historians Journal* y *Accounting History*, de donde hemos obtenido la mayoría de nuestros textos referenciados. Por otro lado, se ha hecho excelentes compilaciones alrededor de esta perspectiva, tales como *Accounting as Social and Institutional Practice* realizada por Anthony Hopwood y Peter Miller (1995) y *Accounting, the Social and the Political* editado por Norman Macintosh y Trevor Hopper (2005).

⁷ El contexto de la contabilidad implica elementos sociales, ambientales, políticos, culturales, además de los económicos, que influyen el significado y la importancia que tiene la contabilidad en la organización social, su función en el orden (el control) social (por tanto las relaciones de poder dentro de él).

estáticas que podemos comparar sensiblemente desde un punto del tiempo con otro cómo opera bien la contabilidad relacionada con esas funciones. Si las funciones y los dominios de la contabilidad cambian drásticamente de un periodo a otro, entonces tales comparaciones pueden no ser hechas con validez. Esta visión del mundo de la contabilidad podría ser caracterizada como evolucionaria donde, dado que el entorno es estático, podemos esperar observar el progreso hacia un mejor estadio entre la contabilidad y su entorno (particularmente como movimiento hacia tal relación mejor se ayuda por la agencia humana más que por la relación sobre la oportunidad). Sin embargo, una vez el entorno cambie significativamente, no tiene mucho sentido hablar de progreso, como un grado de inconmensurabilidad entre las entradas en comparación. La frontera entre entorno relativamente estático y uno significativamente cambiante es por sí misma no auto-evidente, particularmente donde formas específicas de contabilidad son introducidas en dominios antes no colonizados, y habrá duda en los casos donde el uso de un motivo de progreso será problemático más que claramente aceptable o

inapropiado” (Napier, 2002, p. 25-26).

Un elemento que se puede introducir a partir de esto es la concepción de la existencia de varias historias (Miller y Napier, 1993), más que concebir la historia como una y total. Se considera desde este punto de vista, que dados los contextos, los intereses (políticos, económicos, etc.), las condiciones materiales, las simbologías y los vocabularios, es diferente la historia que se llevó a cabo en la Grecia Antigua a la que se dio en el Imperio Inca, o la que se pudo dar en las islas del Sol Naciente, y más aún la que se puede estar dando en la actualidad. Así mismo, las condiciones ambientales, sociales y culturales, hacen que la contabilidad no sea la misma, en una misma temporalidad, en diferentes espacios o lugares del planeta. Es decir, es válido considerar como diferente el desarrollo y la actualidad de la contabilidad en Estados Unidos y Colombia, en Inglaterra y Japón, etc. De tal manera que no podemos concebir un proceso de homogeneización contable, bajo estándares que se han producido en un país determinado o por una institución privada, bajo intereses específicos, para todo el mundo, o aún tan sólo para Latinoamérica.

Pensar en la partida doble como único método válido para la contabilidad, es otro de los elementos que esta corriente cuestiona. En realidad, existen y han existido en el mundo representaciones contables diferentes a la partida doble e igualmente válidas. Reflexiones sobre otros métodos de representación se han dado en diversos documentos de esta corriente. Carmona *et al.* (1997) muestran cómo prácticas diferentes a la partida doble se

llevaron a cabo en la Fábrica Real Española de Tabaco, y que sirvieron como mecanismo eficiente para el control y la gestión de los inventarios de tabaco. Ezzamel (2002) muestra cómo la contabilidad sirve como fundamento para la distribución equitativa de alimentos y bienes en el antiguo Egipto y cómo las prácticas contables se vinculaban con los contextos sociales, políticos y económicos que las rodeaban. Desde este punto de vista, pensar a la contabilidad como partida doble es similar a pensar la historia como la historia de occidente y su relación con el resto del mundo. La representación contable, tan diversa como la sociedad humana, tiene diversas formas y ellas son adecuadas para su contexto específico. No estamos seguros aún, hasta cuándo seremos testigos del uso de la partida doble como base representacional de la contabilidad de nuestra época.

A partir de esta nueva perspectiva no son necesarios hallazgos antiquísimos para determinar los orígenes de la práctica contable (Bloch, 2001). La búsqueda de los orígenes nos permite ubicar cronológicamente un hecho como el nacimiento de la contabilidad, pero no nos da pistas acerca de la importancia, la valoración, para que tal práctica aún subsista y no haya emergido otra práctica con mayor valoración, o tal práctica haya sido utilizada en una sociedad particular. Simplemente se hace indispensable identificar las causas fundamentales (políticas, ideológicas, simbólicas, culturales, ambientales) que dan posibilidad a la emergencia y profunda utilización de una práctica específica (Hopwood, 1987; Miller, 1995; Carmona *et al.* 2004). A partir de ellas, se interpretan las consecuencias, las influencias, la importancia de la contabilidad en su y que es

contexto, así como los cambios que sufrió y que produjo. El fin de estos estudios es hacer visible el papel que la contabilidad juega en su contexto, un papel que va más allá del carácter económico-financiero de las prácticas actuales, y que se vincula con un contexto social que la determina y que es determinado por ella.

A partir de esto, los estudios sobre la historia de la contabilidad se han hecho en diversos campos: La contabilidad y su contexto (Hopwood, 1987; Tinker y Neimark, 1988; Carmona *et al.* 1997; Ezzamel, 2002; Bryer, 2004); la contabilidad de gestión (Ezzamel *et al.*, 1990; Fleischman *et al.*, 1995, Gutiérrez, 2005); la contaduría o el oficio contable (Lee, 2004); la contabilidad y el problema de género (Cooper y Puxty, 1996); entre otros temas que inicialmente no se verían como centro de interés de la contabilidad y la historia de la contabilidad.

En nuestro contexto, como hemos dicho, la discusión sobre la nueva historia de la contabilidad no se ha dado. Pero, de acuerdo con los diversos análisis que se hacen respecto a esta perspectiva, podemos de modo personal, clasificar dos importantes autores colombianos dentro de esta perspectiva. El primero de ellos es el profesor Jack Alberto Araujo, quien en dos importantes textos nos deja ver su concepción de la contabilidad y la contaduría. En el texto *Contaduría Pública, Monopolio Yanqui en Colombia* (Araujo, 1976) nos muestra las importantes influencias que las firmas de auditoría extranjeras han tenido en el desarrollo de la contaduría pública colombiana bajo el imperio norteamericano. De tal manera que se ve pauperizada la profesión colombiana y con

ella el país en general. Llama entonces la atención a los contadores públicos para tomar en serio la práctica contable en nuestro país y hacerse forjadores del desarrollo autónomo de la nación colombiana. El texto *El Método Científico en el Estudio de la Evolución del Pensamiento Contable* (Araujo, 1984) deja ver la contradicción existente al considerar la contabilidad como naciente a partir de la partida doble. Analiza entonces la contabilidad en la edad antigua, en la edad media y en el capitalismo, observando las condiciones para que tales prácticas se dieran y las consecuencias que sobre la economía tuvieron. Empero este texto deja ver la fe en la evolución de la contabilidad al presuponer que la indagación histórica es un estudio lógico de las formas más simples y primitivas de la contabilidad, a las más complejas y desarrolladas.

El segundo autor a considerar es el profesor Efrén Danilo Ariza, quien ha dejado ver su concepción de la contabilidad y de la historia de la contabilidad en varios textos. El primer texto es el titulado *La Contabilidad en el Modo de Producción Precolombino* (Ariza, 1999) en el que, considerando las condiciones sociales, culturales, políticas y económicas, se analiza la contabilidad y su contexto antes de la llegada colonizadora al continente americano. Se considera especialmente la concepción de la contabilidad como partícipe de la racionalidad controladora, relacionando la propiedad colectiva, el modo de producción descentralizado y de distribución centralizado. De carácter especial es el texto *Las Relaciones de Producción y la Partida Doble* (Ariza, 2000) en el que, aún siguiendo una historia centrada en lo europeo, se consideran condiciones causales de la generalización del uso de la partida doble

como forma de expresión contable, y las consecuencias en las concepciones de organización que tal hecho causaron.

De este modo, llegamos a reconocer la existencia de avances historiográficos en nuestro país y en Latinoamérica (volviendo a Gertz), aún cuando el debate sobre la historiografía en la disciplina contable latinoamericana no se haya presentado, y es posible que aún falte mucho tiempo por que se dé⁸.

5. Conclusiones

La historia es un campo de conocimiento que se ha dejado de lado dentro de la disciplina contable latinoamericana. Un campo que poco, o nada, se ha explorado y que debe fomentarse en la academia contable.

La historia nos puede ser útil, más allá de considerarla un ejemplo a seguir -o no- en la toma de decisiones futuras. Un campo que muestre el contexto, las simbologías, las instituciones, las necesidades sociales y económicas, así como las consecuencias sobre ellos, que posee la contabilidad y las prácticas contables, es necesario para entender la relación actual de la contabilidad con el contexto y para evaluar la pertinencia de cambios deseados o necesarios de la contabilidad nacional.

La historiografía tradicional se ubica sobre bases económicas que hacen ver a la historia como una función lineal progresiva que lleva a la sociedad hacia un futuro cada vez mejor. Se ve al mundo pasado como algo que representa la infancia de la sociedad actual (madura). La historiografía contable tradicional considera que el punto cumbre

de la contabilidad llega con la partida doble. Del mismo modo se piensa que la contabilidad por partida doble puede llegar a generalizarse hacia el análisis de los diversos modos de representación contable. Así, la partida doble es el elemento del cual se busca sus más remotos orígenes, con el fin además de justificar la práctica contable a través de la historia.

Por su parte, la historiografía contable crítica o nueva, además de tener fundamentos provenientes de la economía, se basa en otras disciplinas como la sociología, la filosofía, la lingüística, entre otras, para analizar los contextos particulares que rodean las prácticas contables; este contexto se compone de valores y representaciones sociales, simbologías míticas o culturales, relaciones de poder y conocimiento, etc., que hacen de determinada práctica adecuada para tal contexto.

A partir de esto, la partida doble, no es el último, el más avanzado método de representación contable. La partida doble es el método actual de representación contable, quizás el más adecuado para nuestra sociedad, y por lo tanto, desde este punto de vista, es erróneo pretender reducir el análisis y la historia de la contabilidad a la partida doble como método superior. Métodos de representación diferentes a éste existen y han existido en el mundo; son adecuados para sus contextos y representan una relación social que acepta tal metodología.

Estos métodos están lejos de ser iguales a la partida doble -no por ello son ininteligibles- e incluso se relacionan poco con la representación en valores monetarios.

Estos breves apuntes, con otros posteriores, buscan abrir el debate en torno a la historiografía contable, su pertinencia, su metodología y su valor en Latinoamérica. Esperamos poder cumplir con nuestro objetivo.

⁸ Aunque nos hemos atrevido a clasificar a los profesores Araujo y Ariza en esta categoría, ésta no debe considerarse definitiva y mucho menos la única clasificación. En primer lugar, por que aunque hayamos visto algunos elementos comunes, esta clasificación puede ser no consciente o no deseada. En segundo lugar, por que sabemos que, aunque la escritura sobre la historia de la contabilidad en Colombia y Latinoamérica es escasa, aún nos falta revisar varias lecturas. Para encontrarlas, todavía hace falta indagar dentro de las revistas de poca circulación, de los congresos (generales y especializados) de nuestra disciplina, entre otros, en nuestro país y en América Latina. Por lo tanto, esta es una tarea que aún estamos por realizar.

Referencias

- Araujo, J. (1984) *Contaduría Pública: Monopolio Yanqui en Colombia*. Medellín: Editorial Lealon.
- Araujo, J. (1984) “El Método Científico en el Estudio del Pensamiento Contable”. En: *Revista Celiec*, 1, 14-27.
- Ariza, E. D. (2000) “Las Relaciones de Producción y la Partida Doble”. En: *Revista Legis del Contador*, 2, 97-132.
- Ariza, E. D. (1999) “La Contabilidad en el Modo de Producción Precolombino”. En: *Lúmina*, 3, 65-75.
- Bloch, M. (2001) *Apología para la Historia o el Oficio del Historador*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Bryer, R. (2004) “The Roots of Modern Capitalism: a Marxist Accounting History of the Origins and Consequences of Capitalist Landlords in England”. En: *Accounting Historians Journal*, 31(1).
- Burke, P. (1993) *Formas de Hacer Historia*. Madrid: Alianza.
- Burke, P. (1987) *Sociología e Historia*. Madrid: Alianza.
- Carmona, S. (2004) “Accounting History Research and its Diffusion in and International Context”. En: *Accounting History*, 9(3), 7-23.
- Carmona, S., Ezzamel, M. y Gutiérrez, F. (2004) “Accounting History Research: Traditional and New Accounting History Perspectives”. En: *De Computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 1, 24-53.
- Carmona, S., Ezzamel, M. y Gutiérrez, F. (1997) “Control and Cost Accounting Practices in the Spanish Royal Tobacco Factory”. En: *Accounting, Organizations and Society*, 22, 411-446.
- Chatfield, M. (1979) “La Contabilidad Medieval en Inglaterra: El Tribunal de Hacienda y el Feudo”. En: Chatfield, M. comp. (1979) *Estudios Contemporáneos sobre la Evolución del Pensamiento Contable*, México: Ediciones Contable y Administrativas. p. 35-45.
- Cooper, C. y Puxty, A. (1996) “On the Proliferation of Accounting (His)stories”. En: *Critical Perspectives on Accounting*, 7, 285-313.
- Ezzamel, M. (2002) “Accounting and Redistribution: the palace and Mortuary Cult in the Middle Kingdom, ancient Egypt”. En: *Accounting Historians Journal*, 29(1).
- Ezzamel, M., Hoskin, K. y Macve, R. (1990) “Managing it All by Numbers: a Review of Johnson & Kaplan's 'Relevance Lost'”. En: *Accounting and Business Research*, 20(78), 153-166.
- Fleischman, R., Hoskin, K y Macve, R. (1995) “The Boulton & Watt Case: The Crux of Alternative Approaches to Accounting History?”. En: *Accounting and Business Research*, 25(99), 162-176.
- Fleischman, R. y Radcliffe V. (2005) “The Roaring Nineties: Accounting History Comes of Age”. En: *Accounting Historians Journal*, 32(1), 61-109.
- Gutiérrez, F. (2005) “Evolución Histórica de la Contabilidad de Costes y Gestión (1885-2005)”. En: *De Computis, Revista*

- Española de Historia de la Contabilidad*, 2. 100-122.
- Hatfield, H. R. (1979) “Defensa Histórica de la Contabilidad”. En: Chatfield, M. *comp.* (1979) *Estudios Contemporáneos sobre la Evolución del Pensamiento Contable*, México: Ediciones Contable y Administrativas. p. 1-14.
- Hopwood, A. (1987) “The Archaeology of Accounting Systems”. En: *Accounting, Organizations and Society*, 12, 207-234.
- Hopwood, A. y Miller, P. (1995) *Accounting as Social and Institutional Practice*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Kearins, K. y Hooper, K. (2002) Genealogical Method and Analysis. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15(5), 733-757.
- Keister, O. R. (1979) “La Mecánica de la Contabilidad Mesopotámica”. En: Chatfield, M. *comp.* (1979) *Estudios Contemporáneos sobre la Evolución del Pensamiento Contable*, México: Ediciones Contable y Administrativas. Pp. 15-24.
- Lee, T. (2004) “Economic Class, Social Status, and Early Scottish Chartered Accountants”. En: *Accounting Historians Journal*, 31(2).
- Littleton, A. C. (1979) “Comparación entre la Contabilidad Antigua y la Contabilidad Moderna”. En: Chatfield, M. *comp.* (1979) *Estudios Contemporáneos sobre la Evolución del Pensamiento Contable*, México: Ediciones Contables y Administrativas. p. 59-68.
- Macintosh, N. (2002) *Accounting, Accountants and Accountability: Poststructuralists Positions*. UK: Routledge. Macintosh, N. y Hopper, T. (2005) *Accounting, the Social and the Political*. Elsevier. Mattessich, R.