

MOMENTOS ESTELARES DE LA CONTABILIDAD

Jesús Alberto Suárez Pineda



UNIVERSIDAD LA GRAN COLOMBIA

A Faustina Manrique Ramírez,
primera dama de la Contaduría
Pública en Colombia; y al maestro
Francisco de Paula Nicholls García,
un contador de conocimiento y
corazón helénicos.



EL ÁNGEL DE LOS NÚMEROS

Rafael Alberti



VÍRGENES con escuadras
y compases, velando
las celestes pizarras.

Y el ángel de los números,
pensativo, volando
del 1 al 2, del 2
al 3, del 3 al 4.

Tizas frías y esponjas
rayaban y borraban
la luz de los espacios.

Ni sol, luna, ni estrellas,
ni el repentino verde
del rayo y el relámpago,
ni el aire. Sólo nieblas.

Vírgenes sin escuadras,
sin compases, llorando.

Y en las muertas pizarras,
el ángel de los números,
sin vida, amortajado
sobre el 1 y el 2,
sobre el 3, sobre el 4...



A LA DIVINA PROPORCION

Rafael Alberti



A TI, maravillosa disciplina,
media, extrema razón de la hermosura
que claramente acata la clausura
viva en la malla de tu ley divina.

A ti, cárcel feliz de la retina,
áurea sección, celeste cuadratura,
misteriosa fontana de medida
que el Universo armónico origina.

A ti, mar de los sueños angulares,
flor de las cinco formas regulares,
dodecaedro azul, arco sonoro.

Luces por alas un compás ardiente.
Tu canto es una esfera transparente.
A ti, divina proporción de oro.

Los que se enamoran de la práctica sin la ciencia, son como el navegante que entra en el navío sin timón ni brújula y que nunca sabe con seguridad a dónde va. La práctica debe ser edificada sobre la buena teoría

Leonardo da Vinci (1452-1519)

«Se necesitan más saberes para ser un buen comerciante que para ser doctor en leyes».

Fray Luca Bartolomeo Pacioli

«Una de las tareas importantes de la teoría contable es la formulación de varios conjuntos de hipótesis alternativas requeridas para fines específicos. Sin embargo, antes de que se explore esta tarea se hizo indispensable adquirir una noción clara de los fundamentos sobre los que descansa nuestra disciplina»

Richard Mattessich



ÍNDICE



INTRODUCCIÓN, 11

CARTA AL LECTOR, 12

CAPÍTULO 1

ARTE Y CONTABILIDAD, 23

Miradas en perspectiva áurea, 23

La Divina Proporción, 25

La vigencia de Pacioli, 27

CAPÍTULO 2

EL MAR INTERDISCIPLINARIO DE LA CONTABILIDAD, 29

Ha nacido una estrella, 30

Las bases de la contabilidad se estremecen, 32

CAPÍTULO 3

EN BUSCA DE LOS ORÍGENES DE LA CONTABILIDAD, 34

Un marco conceptual para la historia de la contabilidad, 36

Orígenes de la contabilidad, 41

Orígenes primitivos y remotos: cultura de la mano, 42

Orígenes recientes: cultura del corazón, 43

Orígenes modernos: cultura de la cabeza, 44

Epílogo, 45

Cuestionamientos básicos, 47

CAPÍTULO 4

EL LEGADO CONTABLE: MANOS, CORAZÓN Y CABEZA, 48

Manos: legado de escribas y amanuenses, 48
Corazón: herencia de Paciolo, 49
Cabeza: herencia de Mattessich, 54
Epílogo, 56
Cuestionamientos básicos, 57

CAPÍTULO 5

CORAZÓN, CABEZA Y MANOS DE LA CULTURA CONTABLE, 58

Corazón, cabeza y manos: órganos vitales de la cultura contable, 59
 Corazón: dimensión axiológica, 60
 Cabeza: teoría contable, 61
 Manos: desempeño profesional, 61
Ciclos de formación, 61
 Fase propedéutica, 61
 Fase de formación flexible y polivalente, 62
 Fase de afianzamiento de competencias, 62
La anomia educativa, 62
Competencias contables, 64
 Genéricas, 64
 Académicas, 64
 Humanísticas, 65
 Profesionales, 65
Diseño curricular, 66
 Modelo curricular <corazón, cabeza, manos> de la cultura contable, 67
Modernidad y postmodernidad: dos conflictos de visiones, 68
 La triada <corazón, cabeza, manos> en la modernidad y la postmodernidad, 73
 La triada <corazón, cabeza, manos> en la emergente sociedad del conocimiento, 74

CAPÍTULO 6

ARQUEOLOGÍA E HISTORIA DE LA CONTABILIDAD, 76

El problema de la historicidad de los hechos contables, 76
 Orígenes y evolución histórica de la contabilidad, 76
 Antes de la escritura, 76
 Contabilidad escrita, 78
 Contabilidad en la Era Agrícola, 80
 Orígenes arqueológicos: Cercano Oriente, 80
 Orígenes antiguos del pensamiento contable: culturas indo-grecolatina, 80

Orígenes feudales del pensamiento contable: Edad Media, 80	
Contabilidad en la Era Industrial, 81	
Orígenes modernos del pensamiento contable: partida doble, 81	
Aparición de las primeras escuelas modernas de pensamiento contable, 82	
Segunda gran revolución de la contabilidad en la Modernidad, 82	
Aportes de la Filosofía de la ciencia a la Contabilidad, 82	
Contabilidad en la Era del Conocimiento, 85	
Problemáticas de valoración Contable, 85	
Problemáticas de regulación contable, 85	
Fracaso de la investigación contable para solucionar problemas de la práctica contable, 85	
Otros puntos de vista acerca de la evolución histórica de la contabilidad, 86	
Etapas de la evolución histórica de la contabilidad, 86	
Perspectiva cultural de Federico Gerz Manero, 86	
Historia de la contabilidad a nivel universal, 86	
Historia de la contabilidad a nivel local, 86	
Etapas de la evolución histórica de las Corrientes Doctrinales, 87	
Perspectiva disciplinar de Vicente Montesinos Julve, 87	
Período empírico, 87	
Período clásico, 87	
Escuelas clásicas, 87	
Período científico, 90	
Escuelas económicas modernas, 90	

CAPÍTULO 7

EVOLUCIÓN DE LA TEORÍA CONTABLE, 93

Evolución histórica de la teoría contable, 93	
Enfoque paradigmático, 93	
Primera gran revolución de la contabilidad: Paciolo, 95	
Segunda gran revolución de la contabilidad: Mattessich, 95	
Enfoque socio-epistemológico, 97	
Búsqueda de métodos científicos por relaciones causa-efecto, 97	
Paradigmas contables de Belkaoui, 97	
Programas de investigación contable de Cañibano, 97	
Tradiciones de investigación contable de Mattessich, 98	
Búsqueda de objetivos científicos por relaciones medios-fines, 98	

CAPÍTULO 8

NATURALEZA DEL SABER CONTABLE, 99

- ¿Qué es una teoría?, 99
- Abstracción y experiencia, 100
- Formación de constructos y comunicación, 100
- Reglas de correspondencia, 100
- Racionalización, 101
- Partes de una teoría, 101
 - Sintaxis, 101
 - Semántica, 102
 - Pragmática, 103
- Instrumentalismo vs. Realismo, 103
- Instrumentalismo epistemológico, 104
- Realismo epistemológico, 104
- Modelos descriptivos vs. Modelos prescriptivos, 104
- Otras distinciones, 105
 - Analítico vs. Sintético, 105
 - A priori vs. A posteriori, 105
- Problemas propios de las ciencias sociales, 106
 - Indeterminación y determinación, 106
 - Independencia, 106
- ¿Es la teoría contable una metateoría?, 107
- Epílogo, 106
- Cuestionamientos básicos, 108

CAPÍTULO 9

TEORÍA DE LA MEDICIÓN CONTABLE, 109

- Variables de la teoría de medición contable, 110
 - Términos teóricos X, 110
 - Términos observacionales Ox, 110
- Estructura de los modelos inductivos, 110
- Estructura de los modelos deductivos, 111
- El cisma de la contabilidad, 111
- Algunas precisiones semánticas, 111
- Objetivo de la teoría contable, 112
- Objeto de la contabilidad práctica, 112

El perceptor del mensaje de la contabilidad,	112
Esquema de los modelos inductivos,	113
Ejemplo de un modelo inductivo,	114
Esquema de los modelos deductivos,	116
Ejemplo de un modelo deductivo,	117
Epílogo,	117
Características de un modelo inductivo,	117
Características de un modelo deductivo,	118
Cuestionamientos básicos,	119
Bibliografía,	120
Fig. 1. Quipucamayoc, hacedor y descifrador de nudos (quipus),	16
Fig. 2. Miradas en perspectiva áurea,	23
Fig. 3. Luca Pacioli,	25
Fig. 4. Tablilla de Salamis,	35
Fig. 5. Evolución económica de los sistemas de producción,	36
Fig. 6. Las tres olas de Tofler para la evolución de la civilización económica,	39
Fig. 7. Estratificación de sociedades del conocimiento en el siglo XXI,	75
Fig. 8. Esquema de un modelo inductivo,	112
Fig. 9. Esquema de un modelo deductivo,	116
Tabla de ilustraciones	
Cuadro 1. Orígenes de la contabilidad,	46
Cuadro 2. Competencias contables,	64
Cuadro 3. Modelo curricular <corazón, cabeza, manos> de la cultura contable,	67
Cuadro 4. Programas de investigación contable de Leandro Cañibano,	84
Cuadro 5. Programas/Enfoques contables de Ahmed Belkaoui,	84
Cuadro 6. Etapas de la evolución histórica de la contabilidad	
(Perspectiva de Federico Gerz Manero),	86
Cuadro 7. Etapas de la evolución histórica de las corrientes doctrinales	

(Perspectiva disciplinar de Vicente Montesinos Julve), 87



INTRODUCCIÓN



- *¿Por qué publicamos libros?* Preguntó un día Jorge Luis Borges a Alfonso Reyes.
- *Para no tener que pasarnos toda la vida corrigiéndolos.* Respondió el gran polígrafo mejicano.
- *Quien nada hace, no yerra, y quien no yerra, no aprende.* Evoqué a Pacioli.

El autor|



CARTA AL LECTOR



Pese a ser un Sancho Panza en materia contable, el cosquilleo de la curiosidad pudo más, después de terminar la lectura de *El Mundo de Sofía*¹, libro que comienza con el siguiente epígrafe: «*El que no sabe llevar la contabilidad por espacio de 3000 años, se queda como un ignorante en la oscuridad y vive sólo al día*», una afortunada cita de Wolfgang Goethe, padre primigenio de la *cólera vital*, o sea del Romanticismo alemán, para quien la contabilidad era «una de las más bellas invenciones de la mente humana». Aconseja un antiguo refrán que «lo bello es difícil», como los muchos que utilizó Sancho, y de los que también era aficionado el gran fraile de Sansepolcro, Luca Pacioli, fundador de la primera gran revolución de la contabilidad en los orígenes mismos de la Modernidad y del capital. En él también se revolió la lengua refranesca, pues como se dice en el Quijote: «*no hay refrán que no sea verdadero, porque todos son sentencias sacadas de la misma experiencia, madre de las ciencias todas*»². El Hermano Luca, apenas iniciado el capítulo IV, de su *Summa de Arithmetica*, hace patente la dificultad de la empresa: «*Pues como bien dice el refrán, se necesitan más saberes para ser un buen comerciante que para ser un buen doctor en leyes*»³. ¡Cuántos más se requerirán para comprender el moderno ‘lenguaje de los negocios’, cinco milenios después de los tiempos babilónicos en que el patriarcal ‘oficio de escriba’, sólo era digno de quien deseara conocer los secretos del buen calculador y del buen contable!

Me sumergí en la Contabilidad por accidente. El primer trabajo de investigación contable que leí fue *Conocimiento, metodología e investigación contable*, un ‘curioso’ libro escrito en 1992 por los profesores Samuel Alberto Mantilla y Gabriel Vásquez Tristanchó. La obra, a pesar de contener muchas erratas tipográficas, más por desventuras de edición que por culpa de sus autores, me abrió nuevos horizontes. Algún día, si ellos me lo permitieran, lo revisaría con algunas observaciones que he venido recopilando con el tiempo, como una muestra de gratitud. Pues gracias a sus ideas en creciente auge, el destino me deparó la suerte de ingresar como profesor en algunas facultades de Contaduría Pública. Debía prestar ayuda para realizar una tarea universitaria al esposo de mi *jefe inmediata* en uno de mis sitios de trabajo hace cerca de diez años, sobre cuyo contenido debía presentar un trabajo académico, pero él no entendía nada de lo que allí se decía. ¿Qué podía hacer yo, si no entendía ni jota de contabilidad y, como si fuera poco, por culpa de esta noble disciplina casi no paso Quinto de Bachillerato? En efecto, si no hubiera sido por la benevolencia del

¹ Citado por Jostein Gaardner en: *El Mundo de Sofía*. Ed. Siruela. Santafé de Bogotá, 1996.

² CERVANTES, *Quijote*, parte I, cap. XXI, pág. 455. Edición preparada por Justo García Soriano y Justo García Morales. Madrid: Aguilar, 1951.

³ PACIOLI (1494/1994). *De las cuentas y las escrituras*. Madrid: AECA, traducción y notas de Esteban Hernández Esteve, p. 94.

profesor que, conmovido, aceptó que todos aquellos estudiantes que tenían perdida la materia tendrían una segunda oportunidad, si donaban al Colegio algunos implementos de uso cotidiano en teneduría de libros.

Tal libro entonces me hizo cambiar la idea que tenía de la contabilidad. Me sorprendió saber todas esas aplicaciones e implicaciones de la moderna socioepistemología que allí se sugerían para el saber contable. Quedé estupefacto por cuánto había avanzado la contabilidad, pero comprendí por qué mi amigo me pedía que lo ayudara, pues él era tan ajeno a la filosofía de la ciencia, como yo a la contabilidad. Una vez terminada la lectura del libro, pude conjeturar que alguno de sus autores, o tal vez ambos, primero fue humanista o religioso que contador, al descubrir uno de sus marcos de referencia en materia de filosofía de la ciencia: *¿Existe Dios?*, de Hans Küng, un libro denso, aunque es un deleite leer para creyentes y ateos, por las razones bien fundadas que contiene y que explican por qué es racional creer en una época en la que parecería que la religión ha sido superada y se deja abierta la posibilidad racional de la existencia de Dios, así como de su posible no existencia.

Con el tiempo supe que se trataba del profesor Mantilla, después de leer una traducción que realizó del inglés sobre un estándar internacional de contabilidad, de gran utilidad para comprender cómo medir el capital intelectual en la era del conocimiento. Se trata del libro: *Capital Intelectual & Contabilidad del Conocimiento*. En su presentación, el traductor hilvana con maestría referencias de la encíclica *Fides et Ratio* («Fe y Razón»), del Papa Juan Pablo II, con el tema de la medición de intangibles. La conjetura se confirmó cuando me enteré que el profesor Mantilla era un teólogo que se volvió contador.

«¿Pero puedo ser profesor de Teoría Contable, sin ser contador?», acosaba con incredulidad al profesor Marco Antonio Machado, entonces Jefe del Departamento de Investigaciones de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Central. «*Termine de leer el libro de Pacioli, añádale quinientos años de actualidad y emprenda el reto...*». Ojalá no lo haya decepcionado, porque todavía no sé hacer un balance. Pero me arrebató la magia de su historia y me hechizaron los modelos epistemológicos de una teoría contable naciente en nuestros tiempos.

A veces sueño trepar a las estrellas que dan lustre a los ideales realizados por los modernos teóricos de la contabilidad, pero no suelo trasnocharme por saber qué está sucediendo en la Tierra del quehacer cotidiano. «La ciencia es divertida cuando no se vive de ella», fue una frase de Einstein que recuerdo insomne en mis viajes contables de caminante noctámbulo. Y en momentos de edificante ocio, muchas veces convenzo, como a Germán Escobar Pavía, quien entonces me abrió las puertas del Politécnico Gran Colombiano, para hacerme cargo de la cátedra de Historia de la Contabilidad, y emprender otro reto: reemplazar al profesor Luis Antonio Salazar Santiago⁴, un experto contador que había escrito un libro sobre el tema.

⁴ SALAZAR, Luis (1998). *Lecciones sobre historia de la contabilidad*. Bogotá: Fundación Universitaria Politécnico Grancolombiano.

¿Por dónde empezar la historia de la Contabilidad, hacia dónde ir? Con gran poder de síntesis, el profesor Francisco de Paula Nicholls García encamina y da coherencia a este *mare magnum*, al concretar en pocas líneas veinticinco siglos de historia de la contabilidad, a partir de la herencia del derecho romano, en el prólogo del libro que venimos descifrando:

«Varios caminos ha transitado la Contabilidad desde la Ley Paetelia Papiria, promulgada en Roma en el año 325 a. C., pasando por los ‘Quipus’ de los Incas, hasta las construcciones de la AAA y el AICPA, como el ASOBAT, SOTATA, FASB, etc., respectivamente»⁵.

El maestro Nicholls sigue el rastro de uno de los orígenes históricos del pensamiento contable, el derecho romano, que le dieron una impronta muy particular a la contabilidad, convirtiéndola en una verdadera «álgebra del derecho», calificativo que le puso Pierre Garnier, el más antiguo de los teóricos contables franceses que publicó una obra de contabilidad general en 1947, cuyo título era: *La comptabilité: algèbre du droit et méthode d’observation des faits économiques* («Contabilidad, álgebra del derecho y método de observación de los hechos económicos»)⁶.

Desde que los cónsules romanos Caius Paetelius y Lucius Papirius promulgaron en 325 a. C. la ley de los nexos, los negocios dejaron de ser vinculantes en Roma. La ley dispuso que el deudor tenía una responsabilidad patrimonial por su incumplimiento (respondía con los bienes, los cuales eran vendidos en subasta pública – enajenación real –) y no personal (pagar con su propio cuerpo las deudas contraídas – obligación personal –), de modo que prohibió «prestar a interés contra los órganos de los cuerpos». El deudor insolvente encontró un respiro de humanidad; ahora podía comprometerse a prestar servicios a sus acreedores pagando así la deuda, sin quedar reducido a la esclavitud, librándose de ser vendido, reducido a prisión, ser encadenado, mutilado o incluso de la misma muerte, como ocurría antes, en épocas en que los romanos ignoraban aún el arte de acuñar la moneda, con los negocios *per aes et libram* («por el cobre y la balanza»), que se pactaban con la balanza y el dinero en mano. El *libripens*, o ponderador de libras, pesaba en una balanza la cantidad de metal dada en préstamo. El deudor, en presencia de cinco testigos ciudadanos romanos y púberes – investidos sin duda de un carácter religioso –, sujetaba el dinero y después de tocar con una moneda de cobre la balanza decía: «Juro por Júpiter que he recibido de Paulo diez mil sestercios» y le entregaba la moneda al acreedor como símbolo del nexo contraído, quedando comprometido a pagar la deuda, por ejemplo, en las próximas *idus* de marzo. Su cuerpo quedaba entonces vinculado al negocio en los libros de contabilidad, en las condiciones de crueldad y rudeza que contemplaba la antigua Ley de las XII Tablas (mediados del siglo V a.C., 451 a 440 a. de C), si por ventura llegase a ser deudor insolvente, considerado ahora como reo:

Tabla III, 8. *Si el acreedor no pactase nada con el reo, el deudor no podrá estar detenido más de sesenta días: entre tanto, deberá ser conducido a los*

⁵ NICHOLLS, Francisco (1992: v). Prólogo al libro: *Conocimiento, metodología e investigación contable*, de Samuel Alberto Mantilla y Gabriel Vásquez Trisancho. Bogotá: Editora Roesga, pág. v.

⁶ GARNIER, Pierre (1947). *La Comptabilité: Algèbre du droit & méthode d’observation des sciences économiques* (Paris: Dunod).

comicios de negocios públicos, durante tres ferias consecutivas, y será pregonado el precio fijado.

Tabla III, 9. *Sin embargo, pasadas tres ferias consecutivas, y si los acreedores fueran muchos, podrán repartirse el cuerpo del reo; que corten más o menos, no se les imputará como crimen; o si lo prefieren, podrán venderlo en el extranjero, a la otra parte del Tíber.*⁷

El nexó⁸, uno de los mayores enigmas jurídicos del derecho romano, debió de consistir en el sometimiento que un sujeto hacía de su propia persona como garantía de una deuda contraída a modo de préstamo; para liberarse de esta sujeción personal, era necesario un acto de liberación del nexó, que debió de ser una especie de compra *per aes et libram* en la que se pagaba la cantidad debida como precio de la liberación del deudor.

Esta práctica abominable la recordará Shakespeare en la escena tercera del primer acto de su inmortal *El Mercader de Venecia*. Shylock, un judío rico, con tono burlesco y severo, exige de Antonio, el mercader de Venecia, su odiado rival, como garantía para prestarle tres mil ducados con plazo de tres meses, cortar de su cuerpo una libra de carne de la parte que le plazca, en caso de incumplimiento

Para sacar de apuros económicos a su amigo Basanio, Antonio, el mercader de Venecia le sirve de fiador a Basanio por tres mil ducados con plazo de tres meses ante Shylock, un judío rico que presta a usura, pero con el agravante que el judío siente por el fiador todo el odio que le inspira a quien considera su más acérrimo enemigo por los ultrajes recibidos en el Rialto, la bolsa de comercio de Venecia. El trato convenido se celebra a la usanza romana de los negocios vinculantes:

SHYLOCK. – *Pues quiero ser con vos tan generoso. Venid conmigo a casa de un notario; firmadme allí el recibo; y, como en broma, debéis estipular que si en tal día, y en tal lugar, no me pagáis la suma, o sumas, en el trato estipuladas, daréis en cambio, por saldar la deuda, una libra cabal de vuestra carne, cortada y arrancada por mi mano de vuestro cuerpo, donde yo quisiere.*

ANTONIO. – *Me place el trato; he de sellarlo luego; diré que hallé un judío generoso.*

ANTONIO. – *No firmaréis por mí tal compromiso; prefiero no salir de mis apuros.*⁹

⁷ El original latino dice: **Tabula III, 8.** *Ni cu meo pacit, LX dies endo vinculis retineto: Interibi trinis nundinis continuus in Commitium prociato, aerisque aestimiam indicati praedicato. Tabula III, 9.* *Ast si pluses erunt rei, tertis mundinis partis secanto: si plus minusve secaverunt, ne fraude esto; si volent, uls Tiberim peregre venum danto.*

⁸ En lo que hace a la etimología de la palabra tampoco hay unidad de criterios, la opinión más generalizada y vinculada a la corriente contractualista es la que el término nexum deriva de *nectere* que significa ligar. Otros en cambio como Ernout et Millet sostienen que si bien el radical *nex* no encuentra correspondencia fuera del latín, es sorprendente la semejanza con el *nekes* griego y otras palabras griegas cuyo sentido se liga siempre a la idea de muerte, la raíz *nex* según estos autores tendría el sentido de «muerte ocasionada» a diferencia de *mors* que tiene un contenido diferente, el de «muerte natural».

⁹ SHAKESPEARE, *El Mercader de Venecia*, traducción de Jaime Clark, Buenos Aires, Clásicos Jackson, 1950, p. 19.



Continuemos la travesía que nos sugiere el maestro Nicholls, quien en la cita que nos ocupa evoca luego la urdimbre del «quipu»¹⁰, esos manojos de cuerdas y nudos de lana o algodón trenzado (algunos tenían cabellos humanos) con números de colores que representaban el sistema de información contable de la cultura inca (1200-1300 d. c), y que eran manejados por los rememoradores o «quipucamayocs», un hacedor y descifrador de nudos; ellos registraban la información que se difundía a los cuatro vientos del Tawantinsuyo¹¹, el territorio de los incas.

«Gracias a los quipus –relata el escritor peruano Daniel Salvo–, los incas habían alcanzado su actual supremacía sobre los demás pueblos, pues permitían almacenar información que se remontaba a períodos que el vulgo consideraba míticos. Guerras, sequías, hambrunas, viajes, depósitos, cultivos... toda esa información podía almacenarse en un quipu y ser descifrada por cualquier quipucamayoc. No era un conocimiento accesible a todos. No debía serlo»¹².

Luego de una corta alusión a lo que podríamos llamar *etno-contabilidad* precolombina, pasa entonces a evocar algunos referentes del mundo contable contemporáneo, influido por el espíritu de una filosofía de la acción que William James denominó *pragmatismo*, doctrina que busca la comprensión de los fenómenos filosóficos en un intento loable de llevarlos a la vida real, a masas considerables de gentes, a través de unas «lecciones populares», bajo el rótulo de «un nuevo nombre para un pensar antiguo». Expresiones que el mismo James utiliza en el subtítulo de un libro suyo, seductor y delicioso por cierto, en que el autor explica los fundamentos del pragmatismo, y a cuya lectura invitamos, para que entre el lector y el libro no se sigan interponiendo muchas ideas que circulan sobre esta doctrina que muchas veces son distantes de la verdad y la realidad¹³.

Ahora bien, ese mundo contable empieza a cimentar las bases conceptuales de la doctrina contable desde el pragmatismo; pero en la perspectiva del *profit*, ese huidizo vocablo que en lengua inglesa significa «ingreso», pero cuyo concepto es «una herramienta que se rompe en nuestras manos», expresión debida a J. R. Hicks, premio Nóbel de economía, que

¹⁰ Quipu, en quechua significa «nudo».

¹¹ Tawantinsuyo, nombre quechua compuesto de *tawa*, «cuatro» y *suyo*, «nación». Las cuatro naciones del imperio inca circundaban a Qosqo, «ombigo» del mundo, su capital sagrada; hacia el noroeste se encontraba Chinchaysuyo extendiéndose aún hasta el río Ancashmayo en Pasto, actual Colombia a 4° de latitud norte; hacia el sur-oeste estaba Contisuyo ocupando parte de la costa peruana y llegando hasta el río Maule al sur de Chile a 36° de latitud sur; hacia el sur-este se encontraba el Collasuyo ocupando todo lo que hoy es Bolivia y extendiéndose aún hasta Tucumán en la actual Argentina; hacia el noreste en los valles subtropicales y hasta el inicio de la selva amazónica baja se encontraba el Antisuyo. Tawantinsuyo ocupaba un área de unos 3.000.000 Km² (más del doble del territorio peruano actual) y cubría unos 5.000 Km. de costas en el Océano Pacífico.

¹² Daniel SALVO, *Quipucamayoc*, un cuento que está disponible en la red.

¹³ Recomendamos, especialmente, una edición en que se reproduce el prólogo escrito por Henri Bergson, para la versión francesa de Le Brun (E. Flammarion, 1911): William James (1945): *El Pragmatismo. Un nuevo nombre para un pensar antiguo. Lecciones populares de filosofía*, versión del inglés por León Poj, Editorial América, Buenos Aires.

se encuentra en su obra de 1939: *Value and Capital* («Valor y Capital»)¹⁴. Y la cuestión es bastante difícil, en términos de economía del bienestar: el ingreso de una persona para Hicks puede definirse como: «el valor máximo que puede consumir durante una semana y encontrarse al final de esta en una situación tan buena como la que tenía al principio de ella». Este concepto de ingreso, traducido en el lenguaje contable como «resultado de la empresa de negocios», lo definen en un contexto de los estándares internacionales de contabilidad, dos contadores españoles en estos términos: «la cifra de dividendos que como máximo esta puede repartirse a sus propietarios en un determinado período de tiempo sin menoscabar el capital invertido, esto es, manteniéndose en la misma situación de riqueza al final que al principio de un determinado ejercicio económico»¹⁵.

El mundo contable contemporáneo ha sido particularmente productivo en los Estados Unidos en la consolidación de las fuentes de la teoría contable. Por lo que respecta a las fuentes institucionales, tres organizaciones privadas han tenido gran influencia en la construcción de modelos contables: cabe destacar: la AAA, *American Accounting Association* (Asociación Americana de Contabilidad), el AICPA, *American Institute of Certified Public Accountants* («Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados») y la FASB, *Financial Accounting Standards Board* («Junta de estándares de contabilidad financiera»).

Las organizaciones oficiales orientan la práctica contable, auditora y tributaria, tales como la SEC, *Securities and Exchange Commission* («Comisión de Valores y Bolsa») y el IRS, *Internal Revenue Service* («Servicio de Impuestos Internos»).

La AAA se ocupa de aspectos académicos y de investigación en contabilidad. Constituida primordialmente por profesores de contabilidad, ha influido en la evaluación de la teoría contable. Sus investigaciones en materia de teoría y educación contables se difunden a través de revistas trimestrales, *THE ACCOUNTING REVIEW* («La Revista de Contabilidad»), *ACCOUNTING HORIZONS* («Horizontes contables») e *ISSUES ON ACCOUNTING EDUCATION* («Problemáticas de educación contable»). Los comités de la AAA preparan declaraciones que orientan la práctica contable. Dos de esas declaraciones son ya clásicas: la ASOBAT, *A STATEMENT ON BASIC ACCOUNTING THEORY* («Declaración sobre teoría contable básica»), publicada en 1966, y la SOTATA, *STATEMENT OF ACCOUNTING THEORY AND THEORY ACCEPTANCE*, «Declaración de teoría contable y aceptación de la teoría», publicada en 1977.

El AICPA, es la organización profesional de contadores de los Estados Unidos que más ha influido en la evolución, la teoría y la práctica de la contabilidad. Está constituido casi en su totalidad por contadores públicos certificados, profesionales que obtienen su título mediante una combinación de educación, experiencia cualificada y un puntaje aceptable en

¹⁴ El Fondo de Cultura Económica la tradujo al español en 1945, reimpresso varias veces: J. R. Hicks (1977): *Valor y Capital. Investigación sobre algunos principios fundamentales de teoría económica*, versión española de Javier Márquez, México-Bogotá: FCE, p. 211 y p. 205, en el orden de aparición de las citas.

¹⁵ Cf. *La concepción de beneficio como exponente de la diversidad contable internacional*, de Francisco Javier García y Francisco Sousa Fernández, artículo ganador del premio AECA (en línea), p. 1.

un examen nacional escrito que toma aproximadamente tres días. El AICPA prepara y califica las pruebas, y entrega los resultados a los respectivos estados, cuyas jurisdicciones otorgan las tarjetas profesionales a quienes los pasan, para que puedan ejercer la profesión. El AICPA desarrolla principios de contabilidad y auditoría. El “Instituto” ofrece guía técnica y asesoría a agencias del gobierno y desarrolla estándares de práctica contable y de auditoría para sus miembros. El AICPA publica mensualmente JOURNAL OF ACCOUNTANCY («Revista de Contabilidad») así como THE TAX ADVISER («El Asesor Tributario»).

La FASB es una entidad no gubernamental, independiente de otras organizaciones profesionales; tiene la potestad de promulgar PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS (PCGA) y elaborar normas contables. Publica pronunciamientos de práctica contable, reconocidos oficialmente por la SEC y el AICPA. A los contadores públicos en ejercicio de los Estados Unidos se les exige seguir los pronunciamientos de la FASB en sus funciones de presentar reportes contables y financieros. La FASB fue fundada en 1973 para reemplazar a la APB, *Accounting Principles Board* («Junta de principios contables»).

La SEC es una agencia gubernamental de los Estados Unidos con la potestad legal de fijar políticas de regulación contable y de normalizar estándares de contabilidad y auditoría. La SEC ha delegado gran parte de su autoridad a la FASB y el AICPA.

Finalmente, el IRS del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, es otra oficina federal que normaliza las normas tributarias y recauda los impuestos necesarios para financiar al gobierno.

Retomemos otra vez el hilo de la argumentación. ¡Cuánta parafernalia se requirió para contextualizar una cita corta! «Lo bueno, si breve, dos veces bueno», diría Gracián en defensa de tener tiempo para escribir corto. No obstante, los referentes cambian. Lo que hoy es claro en materia de las fuentes de la teoría contable, mañana tal vez no lo sea, pues es posible que las nuevas generaciones de contadores desconozcan los factores económicos, institucionales, legales, políticos, sociológicos y tecnológicos que han influido en el desarrollo de la contabilidad y de la teoría contable.

Por lo menos para mí, entonces lejano a la disciplina contable, fue una cita abstrusa, aunque desconcertante, lo confieso. De modo que hice lo que pude para comprenderla, desde el ámbito de la filología y las humanidades clásicas (latín y griego), la carrera en que me formé en la Universidad Nacional.

Después de tantas idas y venidas por el campo contable, a veces me preguntaba si acaso eso sería de alguna utilidad. En más de una ocasión creí desfallecer en el intento, al quedarme perdido en medio del mar interdisciplinario de la contabilidad, provisto de una balsa y de unos remos para avanzar. No sabía en dónde estaba el puerto, de modo que era preciso seguir navegando. Sólo tenía dos maestros: el mar y las estrellas. «Más que los continentes, han sido los mares, a través de los siglos, el escenario de la gran aventura del hombre»,

revela el libro *El descubrimiento de los mares*, de René Legendre¹⁶. Las primeras civilizaciones del Mediterráneo practicaron la astronomía para orientarse en el mar. Incluso les dieron nombre propio a las estrellas y a las constelaciones: Alfa del Centauro, la Constelación de Orión, Las Pléyades, son algunos de los nombres representativos del genio literario griego.

La segunda navegación había empezado. Ya no me impulsaban vientos favorables como en la primera navegación, cuando pensaba con el libro. Era preciso salir adelante en el intento. «*Eso es una utopía, en especial cuando no se sabe llevar la contabilidad de la pensión Rosita*», me increpaba el maestro Nicholls. «*Sí, es verdad, pero es que las utopías son como islas flotantes* – decía mi voz interior al tiempo que asentía con respeto a mi interlocutor –. *Avanzas a un «no-lugar», según sea el impulso vital de los sueños*». Y entonces, salía del paso; orientaba hábilmente la conversación hablando de literatura inglesa, por ejemplo de Tomás Moro, inventor de la palabra utopía, calco griego que en su lengua inglesa se decía «*no-where*». De repente, mi interlocutor quedó absorto por un momento hasta quedar ambos expectantes al escuchar el tañer de las campanas, en una escena de la ópera *Boris Goudonov*, del compositor ruso Modesto Moussorgski. Lo recuerdo bien. Era la voz del pueblo, representada en el tañer de las campanas. Modesto Moussorgski provenía de allí. La riqueza sinfónica de las notas parecían no discordar con su extremada pobreza de bienes materiales del compositor; daban calor a aquella región glacial de la lejana Rusia de los zares: las notas, palpitantes, seguían las voces de protesta de campesinos rusos, preludiando quizás la revolución bolchevique.

«*El corazón tiene sus razones que la razón misma no comprende: las razones del corazón*», evoqué a Pascal. Ante lo cual responde mi interlocutor: «*También Albert Camus lo dijo a su manera*». Y leyó entonces un pasaje de *La peste*:

«Las razones que la razón desconoce, son razones de la arbitrariedad, del sentimiento y del corazón, que nada explican ni justifican en el campo de la ciencia, pues el corazón tiene razones, que la razón no comprende».

Las coincidencias eran sorprendentes. O mejor aún: son variaciones de un mismo tema. Se trataba de una paráfrasis moderna de la frase de Pascal. En el hombre operan tres fuerzas vitales: el pensamiento, el sentimiento y la voluntad. Pero lo misterioso es que esas tres fuerzas no son independientes, sino tan sólo tres orientaciones del fenómeno de la vida. Lo mismo aplica para la cultura. Corazón, cabeza, manos son tres de sus órganos vitales. Esta idea es de gran importancia para la educación, cuyo objeto de estudio es la cultura. Y también para la universidad, cuya misión es la transmisión de la cultura.

Cultura es el término latino para *cultivo*. Y cuando se refiere al hombre, hace alusión al cultivo de esas tres fuerzas vitales del hombre. A eso en la actualidad lo llamamos *formación integral*. El corazón representa la formación humanista; la cabeza, la formación

¹⁶ Publicado en su versión original con el título *La Découverte de mers*, publicado por Presse Universitaires de France, Paris, y traducido al español en 1953, por María Dolores Sanchiz, para Salvat Editores.

científica, y las manos, la formación práctica. Ahora bien, en la perspectiva del análisis cultural, la acción constituye la base para la construcción social del sentido de la vida.

Esto implica un desplazamiento de la enseñanza al aprendizaje. El énfasis estriba en el aprender a *hacer*, es decir, aprender a ser competentes, en las diferentes dimensiones del desarrollo humano. Se trata, pues, de un problema de la acción humana: aprender a aprender e incluso a desaprender, aprender a convivir, aprender a conocer, aprender a valorar, aprender a... ser un hombre, en el sentido antropológico del término, y en el ideal de la *humánitas* del ideal latino de educación. La humanidad por cierto sigue siendo un ideal básico de la educación en todos los niveles de escolaridad. Se forma primero al individuo, antes que al profesional. La formación de la persona moral seguirá siendo válida como ideal básico de la educación.

Y a esto precisamente es lo que llamamos *corazón*. El cimiento de la civilización humana está allí. Hacer caso omiso de él en propuestas educativas es diseñar currículos en el seno de una cultura “*afraternal*”, aun cuando en el papel se hable de formación integral. A tal estado de enfermedad de la cultura los griegos lo llamaron *anomia* (que en griego significa literalmente *sin ley*), o la pérdida de identidad cultural, cuando la educación (la *paideia* griega) ha perdido su norte, que como dijimos, la real educación es la transmisión de la cultura, la cual está inscrita en el plano de la acción humana, y no en el dadivoso azar.

Un estado de anomia, situación abominable para los griegos, podría ser como el que a continuación describe Homero, en la Odisea:

Desde allí seguimos navegando con el corazón acongojado, y llegamos a la tierra de los Cíclopes, los soberbios, los sin ley; los que obedientes a los inmortales, no plantan con sus manos frutos ni labran la tierra, sino que todo les nace sin sembrar ni arar: trigo y cebada y viñas que producen vino de gordos racimos; la lluvia de Zeus se los hace crecer. No tienen ni ágoras donde se emite consejo ni leyes, habitan las cumbres de elevadas montañas en profundas cuevas y cada uno es legislador de sus hijos y esposas, y no se preocupan unos de otros.

Homero, Odisea, IX, versos 105-115¹⁷.

Aunque Homero nunca utilizó la palabra *anomia*, el sentido se conserva en el vocablo *athemístoi* («los sin ley») que aparece en el texto. Cuando describe a los cíclopes, lo hace en términos que un antropólogo podría utilizar para describir a un pueblo primitivo. Ellos son, en el relato homérico, una horda primitiva, sin idioma ni armas ni utensilios ni casas ni instrumentos de cocina, en una palabra *sin civilización*, es decir, sin historia, *sin ley*. Todo ello era motivo de repudio entre los griegos. Les producía una aversión total. Tal fue la reacción de Odiseo y sus hombres ante este pueblo primitivo sin identidad cultural.

Fue así como en el plano de la cultura contable, vinculé el corazón, la cabeza y las manos como tres órganos vitales de la cultura, no sólo como una propuesta de formación integral

¹⁷ HOMERO, *Odisea*, edición de José Luis Calvo, Bogotá: Cátedra, pp. 170-171.

del contador, sino también como un proyecto de identidad cultural en perspectiva histórica. En el plano de una educación por competencias, el corazón representa el *querer hacer*; la cabeza, el *saber hacer*, y las manos, el *poder hacer*. En el plano de la historia, primero fue la herencia milenaria de la *cultura de la mano*, desde antes de la escritura; luego, la herencia secular de la cultura del corazón, que floreció en la cultura del Renacimiento; y por último la historia parece tener prisa en los tiempos modernos, y el cambio histórico se mide en décadas: aparece la cultura de la cabeza, representada en los derroteros por los que ha venido transitando la ciencia, después de la posguerra.

Otros más capaces, de pronto descubran inconsistencias en mi propuesta de la triada ordenada <corazón, cabeza, manos> para una educación contable, y, <manos, corazón, cabeza> para seguir el rastro histórico de los *momentos estelares de la contabilidad*, título que he decidido colocar a este libro, deudor de aquellos *Momentos estelares de la humanidad* de Stefan Zweig, la visión literaria de doce miniaturas históricas que nos legó el escritor vienés en la edición príncipe de 1943 de sus *Sternstunden der Menschheit*.¹⁸

No obstante, hay un alentador refrán que trae a cuento el Hermano Luca, al comenzar el capítulo XVIII: «*El que no actúa, no yerra, y el que no yerra, nunca aprende*»¹⁹. Satisfactorio es enfatizar entonces cómo esta exquisita obra de Pacioli nace con la Modernidad, dando la bienvenida al Renacimiento, constituyendo así el último ‘incunable’ digno de este nombre, desde toda una herencia de monjes amanuenses de la Edad Media, época en que germinó el moderno método de la ‘partida doble’. Que si bien esta expresión nunca la utilizó Paciolo (o Pacioulo, Pacioli... en la lengua toscana), sí reveló las bondades de la solución de un problema de la técnica mercantil de entonces, que se venía gestando desde principios del siglo XII. ¿Quién ‘inventó’ la *partida doble*? Es un misterio que permanecerá oculto en los arcanos de la historia. Una copia de la primera edición impresa en Venecia el día 10 de noviembre de 1494 por el editor Paganino di Paganini -el mismo que reimprimió una segunda tirada de la primera versión en 1523, cosa rara en aquella época- reposa bajo custodia en la biblioteca de la Universidad de Sevilla.

A pesar de que el refrán de la última cita era ya muy popular en aquella época en que empezaba el renacimiento de la cultura, hoy es poco común en estas latitudes en donde tanto necesitamos de su sapiencia en nuestra investigación contable, si se quiere abonar «el desierto estadio de este campo»²⁰, pese a los grandes avances de la contabilidad en el contexto internacional. En ambas frases Pacioli predice las dificultades inherentes a los más variados conocimientos que debe manejar el experto contable, para estar a tono con los saberes que mantiene integrando día a día la moderna teoría de la contabilidad, ya en sus componentes, ya en sus relaciones o bien en el diseño de modelos analógicos de una contabilidad basada en objetivos específicos. Habida cuenta de que mediante éstos se da cabida a las relaciones fines-medios de las ciencias aplicadas, esto es, orientadas por objetivos, cuyas teorías normativas tratan de recomendaciones o prescripciones, sobre la

¹⁸ ZWEIG, Stefan (1967). *Momentos estelares de la humanidad. Doce miniaturas históricas*. Barcelona: Traducción de Editorial Juventud, 250 p. Cf. también: *Sternstunden der Menschheit. Zwölf historische miniaturen*. Frankfurt am Main: S. Fischer Verlag, 1953, 297 s.

¹⁹ PACIOLI (1994), *ibíd.*, pág. 57.

²⁰ NICHOLLS (1992), *ibíd.*, pág. vi.

base de normas condicionales que se mueven en el ámbito del ‘sería’ o ‘debería’, propio de las pragmáticas hipótesis instrumentales que conllevan a la conjunción de dos ámbitos: la investigación analítica de matemáticas y la investigación empírica, por oposición a las hipótesis científicas o declaraciones propias de las ciencias puras o positivas, cuyas descripciones se mueven en el campo del ‘es’ o ‘será’.

Según esto, y teniendo en cuenta la concepción de Mario Bunge²¹ sobre ciencias puras y aplicadas, el profesor Mattessich ubica la contabilidad y la auditoría al lado de la ingeniería, la arquitectura, la medicina, la meteorología, la astronomía, el derecho..., sin olvidar las relaciones causa-efecto de las ciencias puras, como las matemáticas, la lógica, la física, la biología, la economía, las ciencias del comportamiento..., conforme el curso que ha venido adoptando la propuesta del ya octogenario y emérito profesor de la Universidad de Vancouver, desde que lanzó la segunda gran revolución de la contabilidad, tal como la iniciara en 1957. «Como todo el mundo sabe, el antiguo método de las *teorías* para explicar los fenómenos económicos ha dejado paso hace tiempo al método de los *modelos*», aduce el profesor Enrique Ballester²², en cuyo estilo lleno de poesía -en el sentido etimológico de la palabra- revela los secretos más abstrusos y difíciles de Mattessich y de la nueva contabilidad, al alcance de los no contadores, como ocurre con los ensayos del profesor Jorge Tua Pereda, escritos también en lenguaje poético; en especial los que llevan el rótulo «una reflexión personal», muchos de los cuales fueron recopilados en una cuidada edición por un «digno hijo Paisa», como lo denominara su autor, al mostrarle el libro²³.

Todavía sigue siendo para mí motivo de tortura que me obsede cada noche en vela, cuando trato de comprender la técnica contable, mientras me empecino con tesón de clérigo en su celda a desentrañar la historia de la antiquísima técnica de las cuentas o los secretos de las incógnitas sin resolver de la teoría contable, hasta sumergirme con fatal delicia en sus agudos encantos. Muy seguramente sin mayor éxito, pues todavía no se llevar la contabilidad de la pensión Rosita. Que mis alumnos me la enseñen en las clases que imparto sobre temas afines a la historia, la educación o la teoría de la contabilidad. Como no tuve tiempo de aprender me dediqué a enseñar.

²¹ Mario BUNGE (1989). *La investigación científica*. Barcelona: Ariel methods, pág. 43.

²² Enrique BALLESTERO (1979). *Teoría y estructura de la nueva contabilidad*. Madrid: Alianza Editorial, pág. 49.

²³ Jorge TUA PEREDA (1995). *Lecturas de teoría e investigación contable*. Medellín: Centro interamericano jurídico financiero.



CAPÍTULO 1

ARTE Y CONTABILIDAD



I

MIRADAS EN PERSPECTIVA ÁUREA

Detente un momento, lector. Detente en la portada. La gracia humana se perfila allí en variable geometría. Puntos de fuga se proyectan en las dimensiones del corazón, de la cabeza y de las manos de la cultura contable, en una visión caleidoscópica de perspectivas de una unidad indivisible, el hombre, incluso el demiurgo calculador de la geometría sagrada, la divina proporción.

La paleta del maestro Ismael Clavijo Torres sigue la danza del viento cuando ensaya un silbido tenue. Su voz interior traduce la música de las esferas de Pitágoras, en tanto que las manos del pintor dibujan el arte de la fuga. Variaciones de un mismo bosquejo se engloban entre sí. En el trasfondo, la sombra de un egipcio dibuja caracteres cuneiformes de sus antepasados los sumerios, inventores de las matemáticas y la escritura, como consecuencia de su imperiosa necesidad de registro contable, en tiempos de la revolución agrícola del neolítico. Representan las cuentas sagradas de los templos y el registro fiscal de los tributos en especie que ha ofrendado el pueblo del Antiguo Reino de Egipto para las arcas del faraón.

En primer plano la figura de un hombre moderno, a semejanza del retrato más conocido de Luca Pacioli (c.1445-c.1514), pintado por Jacopo di Barbari. En la circularidad de su pensamiento recuerdan la eternidad del legado de los sumerios que se perfilan en su corazón: una divinidad de dos cabezas rapadas. Un rostro mira hacia la izquierda del espectador, en dirección del Cercano Oriente; se transfigura en el escriba que auditaba las cuentas agrícolas y las registraba con trazos cuneiformes en tablillas de arcilla; el otro, con visión hacia el futuro, contempla una pantalla de computador, al trasluz de las cifras rutilantes de los mercados bursátiles que tanto hacen estremecer a los corredores de bolsa. Las dos caras, en perspectiva histórica desde la actualidad del lector-observador, le hacen evocar a Jano, antiguo dios romano, protector de las puertas y las casas, en todos los dominios que circundan las cuatro fuentes que llamamos puntos cardinales. El artificio de las miradas no tiene ayer ni ahora. El ser digital de cifras contables en la pantalla representan monedas que en algún momento de la historia fueron de hierro, plata y oro.

Se encuentra expectante por doquier el ojo de Horus, como una Fuerza celeste, moradora y conocedora del Arriba. Junto con el invisible Seth, su hermano, quien era la fuerza profunda, moradora en el Abajo, sostenían la Balanza del Juicio que unía lo celestial y el inframundo. Ambas miradas se triangulan con la visión del lector, proyectándose sobre la mesa en objetos ubicados en sentido contrario, según sean pensados desde el pasado por el recuerdo de Horus o desde el presente por el espectador.

En la mano izquierda del maestro Clavijo pende una hoja, que contienen *Los límites*, un poema de Jorge Luis Borges, que a la letra dice:

Para siempre cerraste alguna puerta
y hay un espejo que te aguarda en vano;
la encrucijada te parece abierta
y la vigilia, cuadrifonte, Jano.

Las dimensiones del lienzo, dispuestos en proporción áurea, se diferencian del entorno por cuatro fuentes que se confunden con él. Esto es lo que yo observé. Que el lector ensayo su propia interpretación.



II LA DIVINA PROPORCIÓN

La armonía áurea (**divina proportione**, en términos de Pacioli) se respeta en su retrato más conocido que le hiciera Jacopo di Barbari, en un óleo que se conserva en el Museo Nacional de Nápoles: lo muestra enseñando geometría, al lado de su estudiante Guidobaldo, duque de Urbino, al que está dedicada la **Summa**. La corte de Urbino se había convertido entonces en mecenas y protectora de las artes y las ciencias. Allí se aprecia a «un humilde profesor de Sagrada Teología»²⁴, vestido de hábitos franciscanos; su mirada señera, muy a tono con la impronta característica que el cultivo de las matemáticas y la lectura de la Biblia prefiguraron la personalidad del «Hermano Luca»²⁵, quien como los sabios geómetras del Renacimiento despreció la regla y usó sólo el compás²⁶ para dibujar una

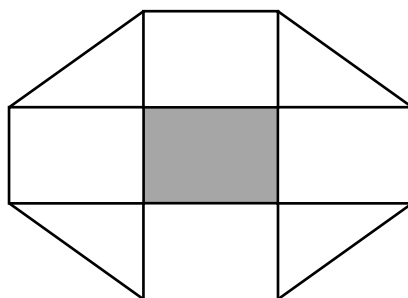
²⁴ Como él mismo se describió en sus últimos escritos.

²⁵ Así firmaba Pacioli después de tomar el hábito franciscano en el año 1477.

²⁶ Hoy se sabe que el problema de decidir qué cosas pueden y qué cosas no pueden construirse con un compás -o con regla y compás- reside, en último extremo, en el adecuado conocimiento de la moderna teoría matemática de los cuerpos, estructuras algebraicas algo complicadas que, para llegar a concebirla en toda su generalidad, el hombre ha tardado mucho tiempo y ha tenido que recorrer un penoso camino, después de salvar difíciles escollos. La idea de resolver cualquier

elipse en la pizarra que yace al frente suyo, que tiene por nombre Euclides; ello en honor al matemático griego que triunfó en Alejandría hace más de 20 siglos, y que sin embargo sigue allí actualizado equiparándose su nombre al de la geometría misma. Por eso su mano diestra señala en la pizarra, con la vara del Maestro, lo que su mano siniestra fundamenta, siguiendo el axioma adecuado de los **Elementos** de Euclides, libro que reposa abierto en el momento de dar la lección y que él mismo tradujera del latín al italiano en 1508. Todos estos objetos llenan de armonía la mesa de trabajo en un primerísimo plano, muy acorde con el proverbio con que Paciolo destaca la importancia del inventario: **ubi non est ordo, ibi est confusio** [donde no hay orden, reina la confusión]; junto a su alumno se encuentra el maestro, esperando que la inspiración siempre llegue cuando esté al frente de su mesa de trabajo.

Observa con detenimiento el retrato de Paciolo que le hizo Jacopo de Barbari que se presenta en el comienzo de la presente unidad. Aquí podemos ilustrar otra faceta de la Summa: la técnica de la perspectiva, y la aplicación en la pintura de la sección áurea. En el extremo superior izquierdo del cuadro está representado un sólido pitagórico de transparencia cristalina que pende del techo, a manera de luminaria, para poner a punto y utilizar extensamente la tercera dimensión que descubrieron los pintores del Renacimiento, viéndose en su totalidad sus 26 caras (18 cuadrados, 8 triángulos equiláteros), 48 aristas iguales y 24 vértices. Se trata de un poliedro convexo. Sería ideal que reconstruyeras el poliedro en cartulina imaginando, en primera instancia, un prisma regular octogonal, cuyas aristas todas son iguales, que está hueco, con una superficie de goma fina, de modo que estiramos el cuadrado central de cada una de sus dos bases hasta formar un cubo. La sombra producida sobre cada base es:



El octágono se compone: 1° de un cuadrado central; 2° de cuatro rectángulos; y 3° de 4 triángulos rectángulos isósceles. La parte sombreada representa la parte superior de un cubo. Es decir que el poliedro puede considerarse como la superposición de sendos

problema geométrico sin utilizar otro instrumento que no fuera el compás -sin guardar la regla- es herencia del pitagorismo griego, aunque en realidad usaron otros instrumentos, su utilización no era considerada elegante. Esta faceta curiosa de la geometría puritana obsesionó a iniciados como aficionados al campo de las matemáticas, sobresaliendo personalidades tan dispares como Leonardo Da Vinci, Paciolo, Pascal, Napoleón Bonaparte, Marx, Lewis Carroll (autor de Alicia en el País de las Maravillas, un verdadero tratado de lógica simbólica), Bernard Shaw, Paul Valéry, Bertrand Russel, Jean Piaget, y por supuesto el italiano Mascheroni, amigo de Napoleón, que, como Paciolo, se reveló como uno de los mejores especialistas de la geometría puritana, despreciando la regla y usando sólo el compás.

cubos, abiertos en sus aristas laterales por cuñas de triángulos equiláteros, montados sobre las dos bases de un prisma central recto octogonal de aristas iguales a las de los cubos.

El poliedro que reconstruyas es regular, porque se cumple la conjetura de Imre Lakatos²⁷ de que la relación que existe entre el número de vértices, **V**, el número de aristas, **A**, el número de caras, **C**, es $(V - A) + C = 2$ para todos los poliedros regulares, y en nuestro caso la relación se cumple: $(24-48) + 26 = 2$.

III LA VIGENCIA DE PACIOLI

Hace más de quinientos años que el monje franciscano Fray Luca Bartolomeo Pacioli, Paciuolo o Paciolo (nacido en Borgo Sansepolcro hacia 1447 y muerto también en su patria chica el 19 de junio de 1517) publicó en letras de molde renacentista y en italiano naciente, todavía salpicado de latín, el primer tratado sobre teneduría de libros: *De Compytis et Scriptvris* [De las Cuentas y las Escrituras], título noveno, del tratado especial undécimo de su *Summa de Arithmetica, Geometría, Proportioni et Proportionalità* [Suma de Aritmética, Geometría, Proporciones y Proporcionalidad]. El libro salió a la imprenta en la ciudad de Venecia el 10 de noviembre de 1494, esto es, dos años después del descubrimiento de América. Había transcurrido más de medio siglo desde que, en 1450²⁸, el orfebre alemán Johann Gutenberg o Hans Gänzfleish (tal era su nombre verdadero), inventara los tipos móviles de la imprenta en la ciudad de Maguncia; ya hacía 25 años que la imprenta había llegado a la ciudad de Venecia (lo que equivaldría a dos años de la vertiginosa edad postmoderna, según la lenta difusión de la tecnología en aquella época). La edición príncipe estuvo a cargo de Paganino di Paganini, y su éxito fue tal que el mismo editor reimprimió una segunda edición -cosa infrecuente en el Renacimiento- 29 años más tarde (1523). Un ejemplar de la primera edición de Venecia está custodiado actualmente en la biblioteca de la Universidad de Sevilla, cuya reproducción fotográfica está incluida en la tercera parte de una encomiable labor de investigación sobre la vida, entorno y obra del clérigo renacentista italiano, realizada por el profesor español Esteban Hernández Esteve, marco necesario para su versión al castellano del texto original, con numerosas notas de pie de página (Madrid: AECA, 1994).

La vigencia de Paciolo continúa: en el inconsciente colectivo de la comunidad contable han quedado afianzadas dos sentencias para el saber contable de todos los tiempos; se encuentran en los capítulos IV y XVIII, respectivamente: «Quien nada hace, no yerra, y quien no yerra, no aprende», la primera; «se necesitan más saberes para ser un buen

²⁷ LAKATOS, Imre. *Pruebas y refutaciones. La lógica del descubrimiento matemático*. Alianza Universidad. Madrid, 1982. Página 22.

²⁸ El testimonio más exacto acerca de esto se halla en un libro en el que se lee: «Este libro ha sido impreso en Maguncia, ciudad donde el arte admirable de la tipografía fue inventado en 1450, por el ingenioso Johan Gutenberg...» *Diccionario Hispánico Universal*, tomo 2, *imprenta*. México: Jackson editores, 1969.

mercader que para ser un buen doctor en leyes», la segunda. En ambas frases Paciolo vaticina las dificultades inherentes a los más variados conocimientos que debe manejar el experto contable, para estar a tono con los colosales saberes que está integrando día a día la moderna teoría de la contabilidad, ya en sus componentes, ya en sus relaciones o bien en el diseño de modelos analógicos...

Sin embargo, la teoría contable, en su fondo, ha mantenido sus esencias desde hace siglos. Sus principios fundamentales se remontan, básicamente, a las reglas contenidas en la obra de Fray Luca Paciolo, de finales del siglo XV. Las características de la partida doble no han desaparecido por la utilización de computadores ni por la aplicación de recientes técnicas como pueden ser la contabilidad matricial, la multidimensional, la vectorial...

El Hermano Luca era consciente de su gran deuda intelectual con Leonardo de Pisa, autor del manuscrito **Liber Abaci [Libro de Aritmética]**, un ‘ábaco de mercaderes’, u opúsculo manuscrito sobre los conocimientos aritméticos y nociones de álgebra requeridos para ser un ‘buen mercader’, compuesto por un matemático familiarizado con el mundo de los negocios a quien apodaban Fibonacci, cuyo nombre hoy es inmortal en la historia de las matemáticas, por las más inverosímiles aplicaciones en biología que se han hallado a la ‘serie de Fibonacci’. En el folio primero de la segunda parte de la **Summa**, Paciolo reconoce que hace gran uso de una copia que poseía del manuscrito de Fibonacci: «Como seguimos muy a menudo a Leonardo de Pisa, quiero precisar que cuando cite algunas proposiciones sin nombrar el autor, deberá entenderse que son suyas».

Si bien Paciolo, padre de la contabilidad tradicional, no puede considerársele como el ‘primer autor contable’, sí fue el gestor por excelencia de la primera revolución de la contabilidad desde los tiempos babilónicos. El título de ‘primer autor contable’ se lo merece con justicia Benedetto Cotrugli, cónsul del gobierno de Dalmacia (antigua Yugoslavia) quien, treinta y seis años antes que la publicación de la **Summa**, es decir, en 1458, había redactado una obra titulada **Della Mercatura e del Mercante Perfetto** [Del Comercio y del Mercader Perfecto], libro que permaneció manuscrito, hasta que 115 años más tarde, en 1573, su compatriota Francisco Patricio Dalmata lo publicó en Venecia. Hoy es un ‘libro raro y curioso’ de las vetustas bibliotecas europeas: existe un ejemplar en la Biblioteca de San Marcos de Venecia, y otro en la Biblioteca Nacional de París. En 1582 apareció en Lyon una traducción francesa de la obra, por Jean Boyron, con el título: **Traicté de la marchandise et du parfait marchand** [Tratado de la Mercadería y el Mercader perfecto], de esta traducción hay un ejemplar en la Biblioteca Municipal de Lyon, y otro en la ciudad de Grenoble.

Todos estos datos han sido decantados de la lectura asidua de los venerables patriarcas de la historia de la contabilidad: los profesores belgas Joseph Henri Vlaemminck y Ernest Stevelinck, sin olvidar a Federico Gerz Manero. En el próximo capítulo haremos una revisión histórica del saber contable, teniendo en cuenta la distinción entre historia de la práctica y la historia de la disciplina.



CAPÍTULO 2

EL MAR INTERDISCIPLINARIO DE LA CONTABILIDAD



*Con el fuego que el herrero al metal
domina para darle bella forma, la
imagen de su mente: sin fuego no
hay artista que al oro pueda dar su
más puro matiz.*

*No, ni el ave Fénix incomparable
puede, a menos que se ablande.*

Miguel Ángel, Soneto 59.

*Lo que se forja con el fuego es
alquimia, ya sea en un horno o en la
estufa de la cocina.*

Paracelso

Pudieron los cañones destruir un pueblo, pudieron los gases asfixiar la existencia de una gran multitud en campos de concentración, pudieron los bombardeos sembrar de rojas flores de incendio los campos de batalla de las dos grandes conflagraciones mundiales. Desaparecieron babilónicos y egipcios, pero quedaron las cuentas de los templos, consignadas en escritura cuneiforme en la arcilla cocida de centenares de tablillas del país de Súmer, y con escritura sacerdotal y demótica en los papiros del Reino Antiguo de Egipto. La antigua técnica de las cuentas también sobrevivió a los ataques de la brutalidad de la bomba atómica. Se estremecieron de muerte todas sus bases en la posguerra. Pero las llamas de la inflación galopante intensificaron su estructura profunda, como el crisol forjó el oro y depuró a la química de la alquimia, o como la explosión de una supernova liberó a la astronomía de la astrología. La contabilidad, como el ave Fénix, surgió en medio de las cenizas. Y se acercó más a la naturaleza de la astronomía que al laboratorio de la química. ¿Por qué? Los capítulos que siguen te lo dirán. ¿Cómo llegó a ser lo que es hoy? Eso será tema del próximo capítulo. Aquí abordaremos la naturaleza de lo que quedó de su estructura oculta.

El profesor John T. Wheeler, de la Asociación Americana de Contabilidad, en un artículo de enero de 1978²⁹, publicado en la revista *The Accounting Review*, se pregunta: ¿La contabilidad tiene su pasado: pero tendrá también su futuro?, dejando en la palestra si ese futuro tal vez no sea muy promisorio, según dicen las cartas de astrología -cuyos enrevesados signos son más difíciles de descifrar que la escritura cuneiforme-, galimatías sólo comprensible por los «profetas del desastre» que auguran que morirá, ya no por el fuego, sino en el elemento de Thales de Mileto, ¡ahogada en el extenso mar de los sistemas de información! El artículo en cuestión se titula: «*Perspectives of the Research and Accounting Theory*» («Perspectivas de la teoría y la investigación contables»), en versión de Lázaro de Greiff). El autor repara en el busilis de la cuestión que nos ocupará en este capítulo: la investigación contable, problema fundamental de la teoría contable.

¿Para qué sirve la investigación contable? ¿Cuáles son las funciones del investigador contable? Estas mismas preguntas se hace un ‘investigador contable’ francés, quien hace honor al objeto de estudio por el que indaga en su ensayo, porque ha recibido, con la publicación de ese artículo, las credenciales para pertenecer al noble y abnegado gremio de investigadores contables. Se trata del profesor Bernard Colasse³⁰, de la Universidad de París, y su ponencia la tituló: «*A quoi sert la recherche comptable? Des fonctions du chercheur en comptabilité*». [¿Para qué sirve la investigación contable? Funciones del investigador contable].

Ha nacido una estrella

«Si bien la investigación contable no es nueva, la figura del **investigador contable** sí lo es, personaje que antes no se conocía, sino hasta el siglo XX», aduce el profesor Colasse, para quien el investigador contable es distinto del práctico y del pedagogo. En verdad se ha constituido en el ojo día y noche al cuidado del barco de la teoría contable, que aprendió a navegar en las aguas de muerte del tenebroso Lago Estigia, en el que sucumbirá la contabilidad, según los «profetas del desastre», pero que desde ahora, prefiero llamar ‘mar interdisciplinario’. Porque el navegante investigador contable, como el astuto Ulises, y con el temerario espíritu aventurero de un Indiana Jones, logró desenterrar unas cuantas monedas de las ‘sagradas cuentas’ de los bancos griegos en tiempos de sus reyes, los Ptolomeos, que serían los equivalentes a los ‘bancos suizos’ de la época. Entre 1494 y 1957 se funda la ‘Contabilidad más allá de las Columnas de Hércules’, ya lo verás por qué en el próximo capítulo, por dos grandes navegantes llamados Paciolo y Mattessich, que se dieron a la mar, no en busca del arca perdida, pero sí a la zaga de conquistas contables, en el espacio de tiempo que llamamos hoy Modernidad. Hoy se conservan los restos mortales del primero en su natal Borgosansepalcro, y el segundo logró escapar a los embates de las sirenas, no las de Homero, pero sí a los de la fraticida guerra hitleriana.

²⁹ John T. WHEELER (1970/1978). *Perspectiva de la teoría y la investigación contables*. Traducción del inglés por Lázaro de Greiff del artículo publicado en: "Accounting Theory and Research in Perspective". *The Accounting Review*, Vol. XLV, n° 1, January 1970, pp. 1-10.

³⁰ Bernard COLASSE (1995). *À quoi sert la recherche comptable? Des fonctions du chercheur en comptabilité*. *Revue. Française de comptabilité*, n°264, Février, pp. 67-74.

Las aguas del mar interdisciplinario de la contabilidad -como las de las Cataratas de Iguazú-son de todos y de nadie. En la actualidad las comparten las ciencias de la gestión, las ciencias económicas, la ciencia jurídica, la teoría general de sistemas y la tecnología de la información, que tanto preocupa al profesor Wheeler, de quien va siendo hora que nos ocupemos, en el contexto que tanto le atormenta. La función primordial de nuestro vigía (aquel ojo día y noche al cuidado del barco), que ahora llamamos ‘investigador contable’, según el profesor Colasse, es la de consignar oportunamente en su bitácora de viaje los cambios vertiginosos que se perciben durante la navegación, permaneciendo atento y escudriñando el panorama de nuevos campos del saber contable, cuyos límites son dinámicos aunque difusos, pues los demarcan fuerzas interdisciplinarias mediante relaciones de consistencia mutua entre los componentes de la triada del desarrollo integral de los países de la ‘aldea global’, bañada por aguas modernas, en cuyos campos crecen las simientes de la **competitividad** mundial, a saber, a) **desarrollo económico** (producción, recursos ambientales, tecnociencia, gestión), b) **desarrollo social** (bienestar, educación, empleo), c) **desarrollo político** (participación, estabilidad, libertad). Estos pilares del futuro perfilan el **contexto internacional** (globalización de la economía, mundialización cultural, biodiversidad, tecnología de la información).

Bueno, tal vez así no piensan Toffler y Drucker, unos señores que dicen que ahora la corriente marina no va de Europa a América, por el Atlántico, sino de Asia a América, por el Pacífico, según los indicios meteorológicos que han detectado una Ola de Cambio muy grande, que el profesor Toffler y su esposa bautizaron con el nombre de ‘Tercera Ola’, porque consideraron que la primera regó los campos y lanzó la revolución agrícola durante unos 9000 años, mientras la segunda atravesó el Atlántico durante unos 300 años, hasta que se detectó la presencia de la Tercera Ola, en las costas de los Tigres Asiáticos, que vienen a constituir por ello la sociedad postcapitalista, en términos de Drucker, sociedad del conocimiento, en tiempos en que el siglo hizo y giró con la ‘contabilidad del conocimiento’ de brazos, pero esta vez no se trata de la alegoría en que te tengo cavilando, sino de un modelo para medir el capital intelectual, o de intangibles, desarrollado por empresas multinacionales como Skandia, entre otros.

Todo ello presupone ciertas condiciones básicas: justicia y paz, autonomía regional y descentralización, educación, ciencia y tecnología, solidaridad y preservación del medio ambiente. Competitividad mundial es la capacidad proporcional de una región, país, ciudad o empresa para generar más riqueza (bienes y servicios) que sus competidores en los mercados mundiales, bajo condiciones de mercado libre y justo. El concepto de competitividad comprende y combina activos heredados (recursos), activos creados (infraestructura) y procesos de transformación de activos en resultados económicos (aparato productivo) y la internacionalización para probar el nivel de competencia en mercados mundiales.

Por ello las funciones del investigador contable (en contabilidad, en control, en auditoría, o temas de investigación que admitan el modificador **contable**) son diversas y complejas, como son múltiples e imbricadas las funciones de la investigación contable, que ha generado una literatura que no es ni estrictamente pedagógica ni estrictamente profesional, vale decir, la **literatura de investigación contable** que hoy día puede encontrarse en revistas académicas en inglés y francés, como las ya mencionadas, o alemán, español,

italiano, portugués, entre otros idiomas. La **investigación contable**, concebida como una actividad de innovación y desarrollo, tiene tres funciones principales: clarificación y teorización de la práctica contable, ingeniería de los sistemas contables y progreso de los conocimientos. Pero para que estas funciones se realicen con éxito, se precisa fomentar primero una cultura investigativa, lo cual presupone la formación de actores válidos en investigación y docencia contables. La clasificación de las funciones puede inferirse de lo que hacen o producen los investigadores contables. Ahora bien, preguntar por las funciones del **investigador contable** es indagar por la actividad real de los investigadores, lo cual es difícil de especificar, puesto que a pesar de que la investigación contable ofrece satisfacciones a los investigadores, no constituye un objetivo en sí, sino un medio para obtener un diploma, para hacerse conocer, o para ganarse la vida. Es muy raro que un investigador contable esté consagrado exclusivamente a la investigación, aunque algunos son investigadores puros durante un período de tiempo limitado, para realizar o terminar una tesis, por ejemplo. Las más veces ejercen además la docencia en una universidad u otras actividades profesionales, aunque los hay quienes la combinan con una actividad doble y en ocasiones triple en el mediano y largo plazo.

Las bases de la contabilidad se estremecen

La concepción del ‘álgebra del derecho’, expresión con que ufanamente había denominado a la contabilidad el original investigador francés Pierre Garnier, en el plano de la expresión técnica para conciliar el ‘espíritu jurídico’ y el ‘espíritu contable’, ya no era una fórmula brillante en aquellos tiempos de incertidumbre nuclear y relativista, pese a que los autores de la edad heroica de la literatura contable, empezando por Paciolo, incluyeron a la contabilidad dentro de las matemáticas. A partir del teorema de Goedel, las muestras de laboratorio de los sistemas matemáticos revelaron la presencia de dosis de anarquismo. Einstein, con la paciencia reverencial que lo caracterizaba cuando se encontraba de cara a los problemas más intrincados, logra vislumbrar la claridad de estos matices grises de la borrosidad matemática, descubiertos por Goedel, y acepta en su ensayo «Geometría y Experiencia» que: *«en la medida en que las leyes de las matemáticas se refieren a la realidad, no son ciertas. Y en la medida en que son ciertas, no se refieren a la realidad»*.

Pero a pesar de que el gran matemático polaco Benoît Mandelbrot creara una nueva geometría recursiva que denominó ‘fractal’, latinismo acuñado por el propio Benoît que significa ‘fragmentado’, que permitía establecer insospechadas relaciones entre las matemáticas (geometría fractal), las ciencias de la computación (heurística), la pintura (‘fractales’), la física (sistemas dinámicos) y la biología (modelos neuronales), alentado por el mismo espíritu axiomático que impulsó a Garnier, descubriendo regularidades geométricas en las caóticas formas de la naturaleza, mediante sucesivas divisiones rectilíneas de objetos irregulares hasta encontrar las más sorprendentes estructuras cristalinas, la búsqueda de una ‘contabilidad pura’, hija de las matemáticas, había quedado sin piso, pese a los intentos de Garnier por orientar los estudios contables hacia las ciencias exactas, lamentándose de corazón de que la teoría contable de su tiempo distaba aún mucho «de ser la brillante expresión, la prueba plenamente satisfactoria, para la inteligencia que, por ejemplo, representa para los geómetras el teorema de Pitágoras».

Los hilos invisibles de muerte que segaron la vida de muchas almas en Hiroshima y Nagasaki habían sido una desafortunada demostración de la más alta expresión de la irracionalidad humana, y del inadecuado uso de los logros alcanzados por la física cuántica. Todo ello estuvo perversamente precedido por un clima inflacionario que nubló la atmósfera de las teorías de la contabilidad tradicional; se precisaban mejores niveles de axiomatización para optimizar en las prácticas existentes aspectos fundamentales como ‘medición’, ‘valoración’ y ‘predicción’, con el ánimo de que los gobiernos y las industrias pudieran diseñar políticas de desarrollo y crecimiento económicos a largo plazo, con la seguridad que daban en otro tiempo las cifras contables. Se requería, en resolución, trabajar más con la **cabeza** que con las manos y el corazón. Tenía que suceder un hecho significativo, para poner en orden la casa. El profesor español Leandro Cañibano comenta que así sucedió: «Con la terminación de la Primera Guerra Mundial se desató en Alemania una inflación tan galopante que varios millones de marcos no servían ni para satisfacer las necesidades más perentorias. La rigurosa ‘objetividad’ de las cifras contables servía a las empresas para conocer perfectamente sus obligaciones y derechos frente a terceros, pero evidentemente, en aquellos momentos tal información no ofrecía ni siquiera lo que perseguía, una muestra del patrimonio como garantía, porque sus valoraciones por ‘objetivas’ se habían quedado obsoletas».

CAPÍTULO 3

EN BUSCA DE LOS ORÍGENES DE LA CONTABILIDAD



Muy al norte de la tierra llamada Svithjod, yérguese una peña que mide cerca de cien mil millas de altura por otras tantas de espesor.

Cada milenio acude a esta roca un pajarillo que afina el pico en ella.

Cuando, desgastada por este roce, la mole desaparezca, habrá transcurrido un día de eternidad.

Hendrik Willem Van Loon³¹

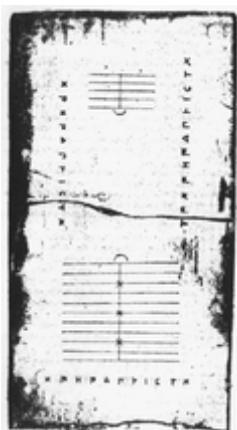
De gestación milenaria, la contabilidad de Occidente fue un oficio de escribas, los primeros contadores de la historia de la humanidad. Eran funcionarios públicos que conocían los secretos del buen calculador y del buen contable, en el antiguo país de Sumer hacia el 3500 a. C. Aunque antes de la escritura, remontándonos hasta el descubrimiento de la agricultura en torno al 8000 a.C., los antecesores de los escribas fueron los pastores, quienes llevaban las cuentas agrícolas por medio de fichas contables.

El oficio de escriba requería de constancia y dedicación; se impartía en escuelas cercanas a los grandes templos, verdaderos epicentros no sólo de la vida religiosa y cultural, sino también de la actividad mercantil. Allí se conservaban los documentos contables con una o dos copias realizadas por escribas distintos para control. Los templos se convirtieron así en instituciones bancarias y en oficinas recaudadoras de impuestos.

Las fichas contables eran hechas de arcilla cocida; tenían figuras geométricas y no sólo servían para contar sino que además representaban el tipo de cuentas por su forma, e incluso si se trataba de materia prima, como era el caso de las fichas simples, o de productos elaborados, representados por fichas complejas. Todas ellas eran del tamaño de una piedrita, hasta el punto que hubo un tiempo que se perforaron para fabricar collares y evitar que se perdieran. Este hecho arqueológico lo recordamos hoy en la etimología de la

³¹ Hendrik Willem VAN LOON (1947). *Historia de la humanidad*. Barcelona: Luis Miracle, traducción del holandés de Juan Gutiérrez Gili, pág. 17.

palabra «cuenta» que tiene el mismo origen de «cálculo» (piedrita que se usaba para contar), ambas derivadas del latín. En el español moderno, *cuenta* significa «cálculo u operación aritmética» y «cada una de las piezas ensartadas o taladradas para collar». En tanto que «cálculo» significa «cómputo o cuenta que se hace de algo por medio de operaciones matemáticas», y también se refiere a cada una de esas ‘piedritas’ cristalinas que se forma en la vejiga de la orina, en la de la bilis, en los riñones o en las glándulas salivales, «cuya expulsión ocasiona accesos de cólicos nefríticos o hepáticos, según los casos».



En algunas culturas primitivas, antes de que los sumerios inventaran el cálculo abstracto, hacia 6000 a. C., los comerciantes utilizaron ábacos antiguos (tableros de contar), diferentes de los modernos, para calcular sin números lo comprado y lo vendido, al igual que su costo. Se hacían de madera, piedra o metal con surcos tallados o líneas pintadas entre cada cuenta, sobre los cuales se movían piedrecillas o discos de metal. La tabla de contar más antigua que se conoce es la Tablilla Salamis; se encuentra en el Museo Nacional de Epigrafía de Atenas y data alrededor del 300 d. C. Una gran grieta la recorre en la mitad. Es una tabla de mármol blanco cuyas medidas son 149cm de largo, 75cm de ancho y 4.5cm de espesor. En la parte superior de la tablilla se observan 5 líneas paralelas divididas en partes iguales por una línea vertical, con un semicírculo. En la parte inferior hay un espacio ancho. Debajo de esta grieta, hay grupo de 11 líneas paralelas, de nuevo divididas en dos secciones por una perpendicular, pero esta vez con el semicírculo en la parte superior de la intersección; la tercera, sexta y novena de estas líneas están marcadas con una cruz que se intersecan con la línea vertical. Tres grupos de símbolos griegos (símbolos numéricos del sistema numérico acrofónico) están acomodados a la izquierda, a la derecha y en el borde bajo de la tabla.

En el Renacimiento, los pedagogos de la contabilidad, como Pacioli quien escribió un libro de texto sobre *las cuentas y las escrituras*, se llamaron «profesores de ábaco». Curiosamente los cajeros de banco de grandes emporios capitalistas como Hong Kong, todavía los siguen empleando llevar la cuenta de ciertas operaciones elementales en el comercio, junto a los computadores más sofisticados que sí los utilizan para calcular.

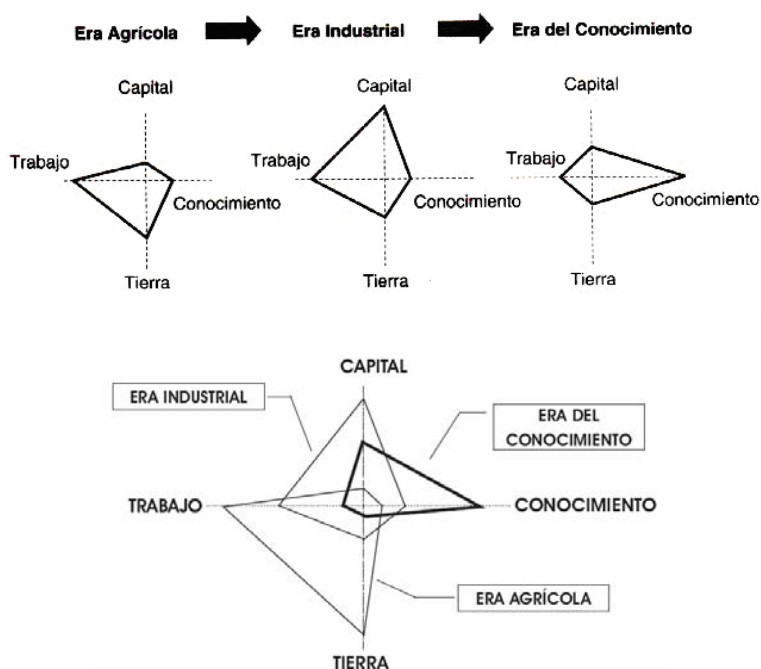
Después de que los sumerios inventaron la escritura hacia 3500 a. C., las cuentas de los templos se llevaron en tablillas de arcilla: tablillas para el personal (indicando que tal encargado ha hecho o no un servicio), tablillas de mercancías recibidas de particulares (aprovisionamiento del templo), tablillas de víveres distribuidos (entre vivos y muertos), tablillas de artículos almacenados (pan, pasteles, vino, cerveza); se hallan allí cuentas de telas, de granos, de carne, de distribución de alimentos, de ofrendas, de remuneraciones del personal, en cantidades medidas, los jefes recibían por encima de la medida.

Un marco conceptual para la historia del saber contable

Con el ánimo de esbozar una síntesis histórica de la contabilidad de occidente, conviene distinguir entre los *orígenes de la práctica contable* y los *orígenes del pensamiento contable*. Esto será de gran utilidad para el desarrollo de la argumentación.

Ahora bien, desde la revolución urbana del neolítico hasta nuestros días, podemos seguir el rastro de la contabilidad por cerca de diez mil años. Es así como identificamos tres grandes momentos estelares de la contabilidad: la era agrícola, la era industrial y la era del conocimiento.

En un artículo publicado en la revista *The System Thinker*, los profesores Gorey y Dobat (1996)³² desarrollan esta idea para explicar la evolución económica de los sistemas de producción, con base en cuatro factores: la tierra, el capital, el trabajo y el conocimiento, ubicándolos en el eje cartesiano tal como se muestra a continuación.



FUENTE: Gorey y Dobat (1996).

La interpolación de las tres etapas se muestra en la figura inferior, para un mejor análisis comparativo de los factores claves de producción y los modos de producción. En la Era Agrícola, propia del modo de producción feudal, la tierra y el trabajo son factores primordiales en relación con el capital y el conocimiento. En la Era Industrial, en cambio, en la que prevalece el modo de producción capitalista, el uso del factor tierra quedó reducido considerablemente, en contraste con un incremento vertiginoso del capital, lo cual explica el desarrollo de la producción en masa (economías de escala). En la era del

³² GOREY R. M. y DOBAT, D. R. (1996). «Managing in the knowledge era», en *The System Thinker*, 7 (8), 1-5. New York.

conocimiento, período que acabamos de iniciar, el conocimiento es el principal factor de la nueva economía, frente a los factores tradicionales de tierra, trabajo y capital.

Los cambios de poder en la historia económica de la civilización se han presentado a la manera de grandes revoluciones. Por más de 30 años Alvin Toffler³³ ha explicado estos procesos a la manera de un ‘entrechocar de olas’, metáfora fundamental que le ha servido para bosquejar la dirección del cambio económico a lo largo de toda la historia de la humanidad, dividiendo la civilización en tres partes, «una fase agrícola de primera ola, una fase industrial de segunda ola y una fase de tercera ola [o era del conocimiento], que ahora está empezando»³⁴.

La primera ola se presentó cuando alguien, probablemente una mujer, sembró la primera semilla y lanzó la revolución agrícola, que transformó sociedades primitivas de nómadas y cazadores, en agricultores sedentarios y atravesó el antiguo continente desde el Mediterráneo al Atlántico, a una velocidad de un kilómetro por año, durante nueve milenios hasta bien entrado el siglo XIX. En la actualidad, dicha ola está casi completa: en todos los países existe un importante sector agrícola.

La Segunda Ola, la revolución industrial, cuyo enfoque era rastrear el costo de transformar materias primas en productos finales en un contexto económico de recursos escasos, comenzó hace unos 300 años, en Europa Occidental, y avanzó rápidamente sobre gran parte del planeta, consolidando la vida urbana en donde millones de personas van en la mañana a una fábrica y vuelven al final del día, o trabajan en una oficina que funciona como una fábrica.

La Tercera Ola configuró la sociedad de conocimiento, o sociedad postcapitalista, en términos de Drucker³⁵, en que surge una nueva forma de civilización, cuyo motor de riqueza es la creación y utilización de conocimiento; los inventarios no se agotan como sucede en las economías de segunda ola, por su aplicación a los recursos digitales para la elaboración de productos altamente informatizados; históricamente está relacionada con la transferencia de poder económico del Atlántico al Pacífico y ligada con una nueva forma de crear riqueza y dinero: el conocimiento aplicado a la producción sobre la base de una economía de fuerza cerebral, en que el reto de los modelos contables es diseñar modelos para medir el ‘capital intelectual’ en las organizaciones basadas en la creación de valor agregado; lo cual se dirige en términos de indicadores de diversa índole como capital humano, capital estructural u organizacional y capital relacional o del cliente, en consonancia con el pronunciamiento de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 38³⁶ para la medición de activos intangibles de la Federación Internacional de Contabilidad IFAC.

³³ Cf. Cámara de Comercio de Bogotá (1992), quien lo invitó a Colombia a exponer sus teorías.

³⁴ Alvin TOFFLER (1980/1995). *La tercera ola*. Traducción de Adolfo Martín. Barcelona: Plaza y Janés Editores, pág. 13.

³⁵ Cf. DRUCKER (1993). *La sociedad postcapitalista*. Traducción de Jorge Cárdenas Nannetti. Bogotá: Grupo Editorial Norma.

³⁶ Hay traducción al español por el profesor Samuel Alberto MANTILLA (1999a). *Capital Intelectual & Contabilidad del Conocimiento*. Bogotá: Ecoe Ediciones.

Aun cuando la teoría contable ha desarrollado un modelo de contabilidad del conocimiento, los contadores todavía no se han hecho cargo de esta teoría, porque están atrapados en un conjunto de definiciones, categorías y esquemas de medición, diseñados para la contabilidad en la era industrial. Métodos pensados para el producto físico, pero no muy buenos para evaluar el elemento más importante del futuro: la información y el conocimiento, entendido como cultura, valores, técnica y tecnología computarizada, factor central de toda economía avanzada. No obstante ya hay modelos contables que están salvando este obstáculo como la llamada ‘contabilidad del conocimiento’³⁷.

Las teorías de ‘capital humano’ en el contexto de la emergente ‘sociedad del conocimiento’³⁸ han cambiando el rumbo de la investigación contable. La moderna teoría de la contabilidad se debate ahora en el dilema de diseñar modelos que presenten soluciones alternativas a los problemas inherentes al comportamiento caótico de las ‘economías de yoyo’; tal como puede apreciarse en la siguiente figura, cuyo efecto de incertidumbre precisa el diseño de sistemas contables sensibles al contexto de una economía global impredecible. Con el objetivo de constituirse en indicadores fundamentales de transformación de los entes económicos en los niveles micro y macro. Ello conlleva también, en el ámbito educativo, a la consolidación de competencias generales y contables que le permitan a los candidatos una interacción óptima con el sector productivo de bienes y servicios; además de un decidido fomento a la participación de la comunidad contable en la vida política y de sus demandas sectoriales. ¿Acaso estamos yendo hacia una economía global impredecible? La figura siguientes representa esta idea.

El dinero de la Tercera Ola es electrónico, digital y altamente ‘informatizado’. En la actualidad la información tiene valor, y por eso la propiedad intelectual es un tema de gran actualidad. Esta nueva dinámica, requiere cambios fundamentales en la contabilidad y también en nuestro pensamiento ecológico³⁹. Poco a poco la introducción del conocimiento y de la información al sistema de producción, hará disminuir ostensiblemente los costos.

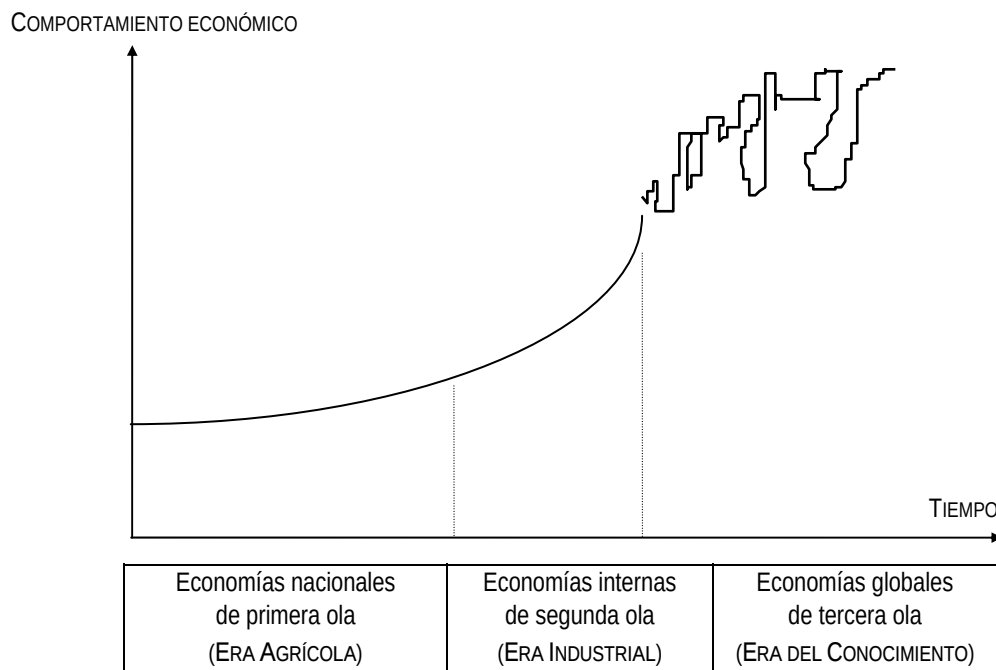
No importa qué tan pobre sea un país, ni cuántos recursos tenga; la investigación y la educación tendrán que construirse con gran prioridad. Nuestro sistema educativo aún es de la Segunda Ola. Los centros educativos, funcionan como fábricas: los educandos llegan, los

³⁷ Véase MANTILLA (1999a).

³⁸ Su fundamentación se apoya en planteamientos de futurólogos de la economía como Peter Drucker (*La sociedad post-capitalista*) y Alvin Tofler (*El Shock del Futuro, La Tercera Ola, El Cambio de Poder*), Lester Thurow (*La Guerra del Siglo XXI*), Manuel Castells (*Tecnópolis del Mundo, Ciudad Internacional, Cuestión Urbana, los tres tomos de la obra: «La Era de la Información»*) entre otros, quienes desde distintas ópticas hacen un análisis prospectivo de la *sociedad del conocimiento* cuyo motor de producción es la ‘fuerza cerebral’, como ya lo indicábamos en una nota anterior. Allí decíamos además que: Aquí ‘conocimiento’ es poder económico, social y político. El concepto de producción intensiva de capital ha sido sustituido por el concepto de producción intensiva en conocimientos científicos y tecnológicos. Más bibliografía y una excelente introducción a estos temas se encuentra en: Samuel Alberto Mantilla (*Contabilidad del Conocimiento*, Ecoe Ediciones, 1999).

³⁹ Véase la traducción de Mantilla (1999b) del libro de Rob GRAY et al (1992). *Contabilidad y auditoria ambiental*. Bogotá: Ecoe Ediciones.

miden como materia prima, los procesan y los evalúan cuando salen; en fin, los tratan como productos. El gran desafío entonces consiste en aprovechar o perder este nicho, pues, que brinda la oportunidad para innovar, permitiéndole a la gente creativa experimentar con la nueva educación. El proceso requiere más libertad e imaginación que dinero.



Frente a los cambios que se están operando con el surgimiento de la nueva sociedad de conocimiento, se precisa crear un programa de educación y experiencia contables que vaya más allá del método tradicional de educación en Contabilidad, que enfatiza la “transferencia de conocimientos”, con un aprendizaje definido y medido en términos de conocimientos de principios, reglas, conceptos, hechos y procedimientos en intervalo de tiempo. El énfasis se debe colocar en una serie de valores profesionales, conocimientos, habilidades que sean lo suficientemente amplios y flexibles para permitir adaptarse a los cambios y propender por aprender y aplicar lo nuevo.

La triada <corazón, cabeza, manos>, en cuanto un todo orgánico, es una brújula propicia para otear el horizonte en medio de este mar de cambios vertiginosos. Constituye una triada ordenada por la gradación secuencial en los procesos de formación contable. El proceso de construcción de contadores integrales competentes lo concebimos en las tres fases propuestas: en la fase propedéutica, propia de la cultura del corazón, es primordial la formación humanística, en valores y en investigación, pilares de la educación en general y, por tanto, no debe realizarse con visión asignaturista, a la manera de un costurero de filigrana cuyos hilos llevan el consabido remoquete de Humanidades, Ética, Metodología de la Investigación y denominaciones por estilo, con la falsa pretensión de cumplirse el cometido, una vez vistos los contenidos, ajenos a la realidad de la ‘cultura técnica’ del candidato; antes bien, se trata de un proceso integral en que están comprometidos con la

formación del contador todos los estamentos educativos que estructuran un currículo, cuyas características sean la polivalencia, la polifuncionalidad y la flexibilidad y que sensibilice la investigación y propicie el respeto por una profesión ética. En la fase de formación flexible y polivalente, que va del corazón a la cabeza, se abordan los desafíos de la realización vocacional, desde la esfera cognoscitiva, una vez abonado el campo de atracción afectiva hacia el conocimiento y de haber dado potencialidad a la vocacionalidad; y, por último, en la fase de afianzamiento de competencias, que va de la cabeza a las manos, dado que allí se integra el saber disciplinar con el saber hacer de las competencias generales, educativas y contables. Quedan así plasmados posibles derroteros para construir la visión, y visión de nuestra Universidad, un organismo realmente vivo, y no un cementerio colosal para resucitar difuntos en una ciudad de asfalto en la medida que crecen sus edificios.

Cabe abordar la antiquísima historia de la contabilidad como práctica en estrecha relación con las características propias de la civilización económica en que se desarrolla, dado que la técnica de las cuentas «permanece estacionaria, degenera e incluso desaparece con el estancamiento, degeneración y hundimiento económico del que forma parte»⁴⁰. La civilización económica hace que el reino del saber contable sea un sistema abierto, a diferencia de algunas ciencias naturales en que puede evidenciarse un «agotamiento temático, como ocurre hoy, por ejemplo, con la anatomía y casi también con la botánica»⁴¹, pues la evolución interna de su sistema está condicionada por la influencia externa no sólo del ambiente económico y empresarial, sino incluso del entorno de las disciplinas afines de la cultura en general, lo que le permite proyectarse a la resolución de problemas no económicos, cada vez que la partida doble se revela como un método útil, aplicable a objetos de una u otra naturaleza o se la hace basar en actividades nunca antes imaginadas, como es el caso de la concepción actual de los japoneses, pues del mismo modo que otras ciencias aplicadas como la ingeniería, la medicina, la meteorología o la arquitectura, el epicentro de la contabilidad está determinado por objetivos específicos que presuponen la necesidad de encontrar los medios adecuados para satisfacerlos.

Ahora bien, por lo que respecta a la evolución histórica de la teoría contable, conviene distinguir entre la ‘técnica racional’ de la contabilidad tradicional, herencia de Paciolo, y la ‘elucubración teórica y doctrinal’ de la nueva contabilidad, herencia de Mattessich, quien la concibe como un ciencia aplicada normativo-condicional, según ‘hipótesis instrumentales’ que integran los ámbitos analítico y experimental, dada su naturaleza de ‘ciencia multi-paradigmática’, tal como la denomina el profesor norteamericano de ascendencia árabe, Ahmed Belkaoui, hablando «en términos de las ideas de Kuhn de cómo la idea de progreso ocurre en la ciencia».

Hoy la ‘teoría contable’ (o mejor ‘teorías’ de ‘modelos’ y ‘sistemas’ contables) está conformada por distintos cuerpos de doctrina, cuyos marcos conceptuales se apoyan en criterios interesantes de la moderna socio-epistemología que oscilan entre las concepciones

⁴⁰ Joseph H. VLAEMMINCK (1956/1961). *Historia y doctrinas de la contabilidad*. Traducción de José María González Ferrando. Madrid: Editorial Ejes, pág. 41.

⁴¹ Enrique BALLESTERO (1979), *ibíd.*, pág. 11.

de ‘paradigmas’ de Thomas S. Kuhn⁴², del que sacaron gran provecho los profesores Belkaoui⁴³ y Wells⁴⁴, además de la Asociación Americana de Contabilidad, AAA⁴⁵, luego de identificar enfoques y paradigmas desde los ‘clásicos’ como el antropológico / positivo-inductivo y del beneficio verdadero /normativo deductivo, hasta los de ‘utilidad de la decisión’, como modelos decisores, valor económico de la información, y los ‘programas de investigación’ de Imre Lakatos⁴⁶, de quien el profesor Leandro Cañibano⁴⁷, de la Universidad Complutense de Madrid, infiere tres ‘programas de investigación contable’: el jurídico, el económico y el formalizado. En un ámbito más general, las ‘tradiciones de investigación’ de Larry Laudan⁴⁸, encuentran una feliz aplicación en el ámbito contable, gracias a los trabajos de Richard Mattessich⁴⁹: programa de gerencia (stewardship programme), programa de valoración e inversión (valuation-investment programme) y programa de información estratégica (information-strategic programme), quien también hace acopio de las propuestas de ‘redes teóricas’ de Wolfgang Stegmüller⁵⁰, y ‘campos de investigación’ de Bunge⁵¹.

Orígenes de la contabilidad

No existe un lugar o momento en la historia del cual podamos afirmar: ‘La contabilidad empieza aquí, ahora’. La técnica de las cuentas, al igual que el hablar, es común a los pueblos de todas las culturas. La contabilidad nace de la práctica y en su origen puede decirse que sólo fue empírica y que respondió a la necesidad de registro. «Sólo más tarde, y a medida que la necesidad elemental generadora va siendo satisfecha, se inicia el proceso de investigación de principios y causas caracterizador de la Ciencia, sometiéndose a

⁴² Thomas S. KUHN (1962/1996). *La estructura de las revoluciones científicas*. Traducción de Agustín Contín, FCE, Colombia.

⁴³ Ahmed Riahi BELKAOUI (2004). *Accounting Theory*, University of Illinois at Chicago: Thompson. Véase también: *Accounting, a multiparadigmatic science*, Westport CT USA: Quorum books, 1996.

⁴⁴ WELLS (1976, 1984)

⁴⁵ American Accounting Association, AAA (1966). *A Statement of Basic Accounting Theory*, Sarasota, Florida: American Accounting Association Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory. Hay versión española: *Teoría básica de la contabilidad*. Traducción de Enrique Martínez, México: Manuales Uteha, 1968. Véase también AAA (1977). *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, Sarasota, Florida: American Accounting Association Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports.

⁴⁶ Imre LAKATOS (1978/1983). *La metodología de los programas de investigación científica*. Madrid: Alianza Editorial.

⁴⁷ Leandro CAÑIBANO (1975). *Teoría actual de la contabilidad*. Madrid: Editorial ICE.

⁴⁸ Larry LAUDAN (1977/1979). *Progress and its problems*. Berkeley: University of California Press. Versión española en: *El progreso y sus problemas*. Madrid: Editorial Encuentros.

⁴⁹ Richard MATTESSICH (1988). «Un examen científico aplicado para una estructura metodológica», en Teuken: Revista de Investigación Contable (3/III, 1988 - Argentina), pp.273-292.

⁵⁰ Wolfgang STEGMÜLLER (1979, 1983, 1986). *Estructura y dinámica de teorías: teoría y experiencia* (traducción de C. Ulises Moulines), Barcelona: Ariel.

⁵¹ Mario BUNGE (1983/1985). *Epistemology I: Exploring the World; Epistemology II: Understanding the World; Epistemology III: Philosophy of Science and Technology; Epistemology III: Philosophy of Science and Technology*. Dordrecht-Boston, Holanda y EE. UU. D. Reidel Publ. Co.

sistematización el contenido material poseído, buscándose generalizaciones y relaciones y obteniéndose primeros principios»⁵². La búsqueda de sus **orígenes primitivos** de gestación milenaria se pierde en los albores de la civilización y la historia; pero la contabilidad, tal como hoy la entendemos, o sea, una elucubración doctrinal con cuentas, es otra cosa: nace ayer con los inicios mismos de la Modernidad en el proceso de gestación secular de sus **orígenes recientes**, desde que Paciolo lanzó su primera gran revolución en 1494, pasando por la enconada disputa de enfoques doctrinales de la Escuela Italiana, a finales del siglo XIX, hasta llegar a la gestación decenal de sus **orígenes modernos** a mediados del siglo XX, centuria de gran fertilidad en que hirvió el caldo disciplinal de casi todas las ciencias, tras muchos siglos de cocción, en «la época de la segunda revolución»⁵³ (después de la partida doble), para esa cenicienta de las ciencias económicas que llamamos contabilidad»⁵⁴. Los tres órganos vitales de la cultura contable que fraguaron la lenta gestación de la contabilidad fueron en su orden las manos, el corazón y la cabeza.

Orígenes primitivos y remotos: la cultura de la mano

Las manos forjaron los orígenes primitivos y remotos de la técnica de las cuentas, por espacio de 12 evos, es decir, 12000 años, en que se consolidaron las dos grandes revoluciones durante los primeros albores de la Humanidad: la agrícola, acaecida 10000 años a.C., y la urbana, a medianos del cuarto milenio antes de nuestra era, en que aparecen los primeros pictogramas de la contabilidad. Las ‘civilizaciones ágrafas’ llevaron ‘cuentas agrarias’ durante 6500 años con dedos y piedras, e incluso por medio de muescas en troncos de árboles, huesos de animales, tiras de cuero y tarjas. Muchos museos⁵⁵ dan

⁵² José María FERNÁNDEZ PIRLA (1986). *Una aportación a la construcción del derecho contable*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, p. 3.

⁵³ Tal como la iniciara Mattessich en su artículo de 1957. *Towards a general and axiomatic foundation of accounting systems*. Versión castellana en: Revista Técnica Económica, abril, 1958, pp. 472-480.

⁵⁴ BALLESTERO (1979: 11), *ibíd.*, pág. 11.

⁵⁵ Por lo que respecta a la revolución agrícola, según investigaciones sobre el origen de la numeración, realizadas por el cosmólogo inglés John D. BARROW (1992: 44-47), traídas a colación por el profesor Luis SALAZAR SANTIAGO (1998: 7-9), «en 1937 se descubrió en Vestonice (Checoslovaquia) el hueso de un lobo joven que data alrededor del año 30000 a. C., y ahora se conserva en el Museo de Checoslovaquia». Se trata de una «extraordinaria reliquia de los tiempos paleolíticos» en que se evidencian muescas al parecer de cazador, agrupadas según los dedos de la mano, de cinco en cinco, que dan cuenta del registro de sus pertenencias. El profesor Salazar aduce que esta reliquia es el «primer testimonio comprobado de un documento contable en Europa Central». Ahora bien, en lo que atañe a la revolución urbana del Oriente Clásico, el historiador francés de las matemáticas, Louis Karpinski, citado por el profesor Federico GERTZ MANERO (1994: 23-24), ve con audacia el primer testimonio de partida doble de todos los tiempos en una tablilla sumeria, de más de 6000 años de antigüedad, que actualmente se conserva en el Museo Semítico de Harvard, en Boston, Massachussets. El profesor Gerz Manero considera que se trata del «antecedente más remoto de los documentos escritos» de la contabilidad de que se tiene noticia y nos informa, además, que Karpinski identifica «los números cuneiformes con los cargos de contabilidad por partida doble, y los números curvilíneos con créditos».

testimonio de la más vetusta arqueología contable de aquellos pueblos patriarcales que lanzaron la Revolución Agrícola.

Cuando surgió el *sistema escolar* de los sumerios, hacia el 2500 a.C., la profesión más apetecida era el oficio de escriba, para babilónicos y egipcios que deseaban aprender los secretos del buen calculador y del buen contable en las ‘escuelas del hacer’, que por lo general quedaban cerca a los templos, epicentro no sólo de la vida religiosa y cultural, sino también de la actividad mercantil, antes de convertirse en verdaderas instituciones bancarias y en oficinas recaudadoras de impuestos.

Orígenes recientes: cultura del corazón

El corazón infundió ese hervir vivificante a las ‘escuelas clásicas’. En un proceso de gestación secular por espacio de casi cinco centurias, la cultura del corazón transformó la técnica empírica de las cuentas en una técnica racional, gracias al espíritu pedagógico que dominó el genio literario de las escuelas clásicas de la contabilidad tradicional, herencia de Paciolo.

Este período, muy corto en relación con el anterior, está demarcado por las dos grandes revoluciones de la modernidad contable que fijaron los hitos de lo que llamamos sus orígenes recientes, que coincidió con los orígenes del capital y marcó un hito de ruptura contable entre la feudalidad y la antigüedad clásica de Grecia y Roma, y sus orígenes modernos, en que se intenta la elaboración de una teoría general de la contabilidad sobre la base de la controversia entre los sistemas normativos y positivos, auscultando por la búsqueda de un marco formalizador que utilice métodos más rigurosos para establecer una relación entre normatividad (normas y reglas) y teleología (objetivos) de la contabilidad.

En los últimos estertores de la feudalidad se perfila en el horizonte de las cuentas medievales el desarrollo «del método operativo de la partida doble, problema que se venía gestando a comienzos del siglo XII y que alcanzó su máxima expresión en el siglo XV», como bien atina a decir el malogrado profesor Jorge Enrique Burbano⁵⁶, cuando la contabilidad en la Edad Media evolucionaba del Memorial a la Partida Simple, y de ésta a la Partida Doble. Es así como la Contabilidad de Occidente, gracias a la paciente labor de monjes amanuenses, vuelve a encontrar los «primeros testimonios contables directos»⁵⁷, dando lugar a su segundo estadio de evolución, después de presentarse un vacío de más de mil años con respecto a los procedimientos contables romanos⁵⁸. Como consecuencia de la

⁵⁶ Jorge Enrique BURBANO (1989). *Contabilidad: Análisis Histórico de su Objeto y su Método*. Pliegos Administrativos y Financieros No. 12, Cali: Universidad del Valle, Facultad de Ciencias de la Administración, p. 12.

⁵⁷ Como lo aduce el profesor belga Joseph Henri VLAEMMINCK (1961: 41 *et passim*), uno de los grandes patriarcas de la historia de la contabilidad.

⁵⁸ VLAEMMINCK (1961: 41 *et passim*), sostiene que esta laguna milenaria que existe en el proceso evolutivo de la teneduría de registros en la cuenca del Mediterráneo comprende la coexistencia de tres mundos -bizantino, árabe y cristiano- durante el período que medió entre la caída del Imperio Romano y la expansión comercial originada por las primeras cruzadas del

agonía de la feudalidad y el nacimiento del capitalismo comercial, se suscitó la eclosión de la primera gran revolución de la contabilidad.

El naciente mensaje de la Teneduría de Libros por partida doble, amén de fijar los orígenes recientes de la contabilidad tradicional, satisfacía bien las nuevas necesidades que se planteaban en los inicios del capitalismo mercantilista, que suscitó el descubrimiento del Nuevo Mundo por parte de la burguesía comercial, cuyo período comienza, según la doctrina marxista, cuando estalla la feudalidad en su base, después de ser aplastada por la ascensión de la burguesía comercial, en el seno de un proceso de ruptura (y no de transición). El filósofo francés Jean Paul Sartre⁵⁹, en su ‘Conferencia del Brasil’, explica en este sentido de ruptura el origen del capitalismo: «(...) es muy evidente que si Marx escribe: “yo por mi parte me ocupo del capital, ocúpense ustedes de la feudalidad”, entiende muy bien que la feudalidad está en el origen del capital, es decir, no que el capital tenga orígenes feudales, sino que el proceso histórico formó el capital en su nacimiento, partiendo de la feudalidad».

Lo mismo puede decirse de la comparación entre la contabilidad de finales de la Edad Media y su predecesora la contabilidad de los primeros períodos griego y romano: no hubo continuidad en la evolución sino ruptura del sistema, en parte por el origen del capital y en parte porque en aquellos siglos prevalecía la ‘cultura de la oralidad’ y el conocimiento de la escritura se había vuelto un hecho raro, reservado sólo a algunos religiosos, pese a que la ‘cultura de la escritura’ se instituye apenas en la época bizantina. Cabe pensar que los comerciantes de esa época inestable, dominada por los imperios bizantino y árabe, no acostumbraban a registrar sus ingresos y gastos, ni siquiera de manera rudimentaria.

Ello conllevó a que sea difícil encontrar fuentes contables durante este período. La decadencia del Imperio Romano, cuya avanzada organización económica dio importancia a sus instituciones financieras y comerciales, abrió una brecha de mil años entre la técnica de las cuentas de los romanos, que anotaba minuciosamente todo tipo de ingresos y gastos (*accepta et expensa*) y la revitalización del comercio y de las transacciones crediticias en las primeras cruzadas.

Orígenes modernos: la cultura de la cabeza

La cabeza, en fin, fue una feliz señal de vida en el parto por cesárea de la nueva contabilidad, después de una azarosa gestación decenal, marcada por los dolores de las dos grandes guerras mundiales que englobaron el período, esta vez efímero, en relación con el anterior. En las entrañas de la recesión económica de la postguerra, donde pueden ubicarse los **orígenes modernos** de la disciplina, surgió como el ave Fénix en medio de las cenizas, en momentos en que el mensaje de la contabilidad tradicional parecía haber perdido toda

siglo XII, en que se evidencia una considerable difusión del crédito y se comienzan a registrar todas las operaciones que no se realizaban al contado.

⁵⁹ SARTRE (1987: 37). SARTRE, Jean Paul. *La filosofía e ideología del existencialismo*. En: *Sartre en el Brasil. La Conferencia de Araraquara*. (Edición bilingüe). Bogotá: Editorial Oveja Negra.

credibilidad ante los ojos estupefactos de empresas técnicamente quebradas, como consecuencia de las heladas producidas por una incontenible inflación galopante. Los sistemas contables vigentes no podían controlar las funestas consecuencias de una enfermedad ‘ideopática’, esto es, sin causa conocida: su manto doctrinal de filigrana ya era caduco. Todo esto transmitía los medios masivos de comunicación de la postguerra, en la segunda mitad del siglo XX. Se decía que era preciso diseñar sistemas contables más confiables, con la credibilidad de las ciencias aplicadas como la medicina y la ingeniería, bueno, siempre y cuando el paciente no se muriera de inanición o el puente no se cayera por no haber considerado los imprescindibles cálculos antirresonánticos de la ingeniería civil moderna.

Epílogo

Si pudiéramos comparar los 6000 años de gestación milenaria de la contabilidad en la era agrícola, con los 300 de gestación secular de la contabilidad en la era industrial y los 30 años de gestación por décadas de la contabilidad en la era del conocimiento, la contabilidad arqueológica tendría un año, la contabilidad clásica siete meses, y la nueva contabilidad 21 días. La contabilidad que nació en tiempos de la revolución urbana del neolítico hacia el 8000 a. C., cuando tal vez una mujer primitiva descubrió la agricultura al sembrar una semilla: las sociedades nómadas se volvieron sedentarias. Los estudios arqueológicos de Denise Schmandt-Besserat, profesora de arte quien descubre por accidente los orígenes de la contabilidad, con la ayuda del profesor Richard Mattessich, quien lanzara en 1957 la segunda gran revolución de la contabilidad en la Modernidad después de la de Pacioli en 1494, son una verdadera invitación a las nuevas generaciones de investigadores contables para hacer un viaje a la semilla contable.

Un análisis detenido del cuadro sobre el Origen de la Contabilidad que se presenta a continuación, pone en orden lo hasta aquí expuesto, dejando sin desarrollar algunas hipótesis que desbordan el carácter de este libro.

La cultura de la mano configuró una contabilidad que surgió como una necesidad práctica de registro). La cultura del corazón le dio el pulso a las primeras escuelas de un oficio de escribas. La cultura de la cabeza la estructuró como una disciplina científica. He aquí una síntesis mnemotécnica de la evolución histórica de la cultura contable. Más adelante, desarrollaremos el modelo curricular <corazón, cabeza, manos> de la cultura contable, bajo un enfoque educativo, a diferencia de la triada <manos, corazón, cabeza>, con que concebimos la evolución histórica de la contabilidad.

ORÍGENES DE LA CONTABILIDAD

ORÍGENES DE LA PRÁCTICA CONTABLE	ORÍGENES DEL PENSAMIENTO CONTABLE	ORÍGENES FEUDALES DE LA CONTABILIDAD	ORÍGENES MODERNOS DE LA CONTABILIDAD
LEGADO SUMERIO	LEGADO DE GRECIA, ROMA E INDIA	LEGADO DE LOS MUNDOS BIZANTINO, ÁRABE Y CRISTIANO	LEGADO DEL MUNDO MEDITERRÁNEO
CONTABILIDAD ARQUEOLÓGICA	CONTABILIDAD EN LA ANTIGÜEDAD	CONTABILIDAD FEUDAL	CONTABILIDAD EN LA MODERNIDAD
8000 a. C.	300 a. C.	Siglo V	1494 a. C.
2000 a. C.	100 d. C.	Siglo XV	1957 a. C.
			1970 a. C.
			Hoy
LA CONTABILIDAD MESOPOTÁMICA DA ORIGEN A: • La aritmética (6000 a. C.) • La escritura (3500 a. C.)	PENSAMIENTO ÉTICO • ARISTÓTELES: <i>Ética y Política</i> (350-335 a.C.) PENSAMIENTO JURÍDICO • <i>Lex Paetelia Papiria de nexis</i> (325 a. C.) PENSAMIENTO ADMINISTRATIVO • KAUTILYA: <i>Arthasastra</i> (321 a. C.)	MUNDO BIZANTINO (330-1453) • Cultura de la escritura MUNDO ÁRABE-IRANÍ (S. VII - XV) • AL-KHWARIZMI: <i>Kitab al Abr</i> (820) • AL-MAZENDERANI: <i>Risale-i-Felekiye</i> (1363) MUNDO CRISTIANO MEDIEVAL • GUILLERMO EL CONQUISTADOR: <i>Domesday Book</i>	PRIMERA REVOLUCIÓN CONTABLE • PACIOLI: « <i>De computis et scripturis</i> » (1494) SEGUNDA REVOLUCIÓN CONTABLE • MATTESSICH: <i>Towards a General and Axiomatic Foundation of Accounting</i> (1957) CONTABILIDAD EN LA ERA INDUSTRIAL (s. XVIII-1970s) CONTABILIDAD EN LA ERA DEL CONOCIMIENTO (1990s-1970s)
CULTURA DE LA ORALIDAD		CULTURA DE LA ESCRITURA	
6000 años	400 años	1000 años	500 años
- Contabilidad por fichas (<i>token accounting</i>). - Entre 8000 y 6000 a. C., la contabilidad mesopotámica da origen al cálculo abstracto, Como necesidad de registro de las cuentas Agrícolas y de los templos sumerios. - Contabilidad por fichas-envolturas (<i>token-envelop accounting</i>). - Origen arqueológico de la partida doble. - Origen de la escritura hacia 3500 a. C. - La escritura no surge para dar cuenta de los hechos de los reyes ni de los dioses, sino como una necesidad de registro contable. - Aparición de las primeras tabillas en escritura cuneiforme, y desaparición de la contabilidad fichas-envolturas, como consecuencia de la Invención de la escritura. - La contabilidad mesopotámica, en sistema sexagesimal, tiene influencia hasta el año 2000 a. C. Su gran aporte a la humanidad fue la invención del cálculo abstracto (6000 a. C.) y de la escritura (3500 a. C.).	- Triple origen del pensamiento contable hacia 300 a. C. - Grecia: pensamiento ético. - Aparición de <i>Ética</i> a Nicómaco y la <i>Política</i> de Aristóteles, escritas entre 350 y 335 a. C. - En estos libros se plantea que el fin de la Economía es el bien común. - Se considera abominable el préstamo a interés: el dinero no genera dinero. - Diferenciación entre valor de uso y valor de cambio. - Roma: pensamiento jurídico. - La ley de los nexos, promulgada por los cónsules Paetelius y Papirius, prohíbe prestar a interés contra los órganos del cuerpo, según la Ley de las XII Tablas. - India: pensamiento administrativo. - Con el descubrimiento en el siglo XX, del <i>Arthasastra</i> (ciencia de la riqueza material), de Kautilya, se evidencia el origen logístico o técnico de la contabilidad. El fin de la economía la riqueza, sin importar su redistribución social.	- La contabilidad feudal surge como expresión de control fiscal de la hacienda. - Mundo bizantino: cultura de la escritura. - Desaparición de los negocios de palabra; validez de las transacciones por escrito. - Las mujeres se encargan de negociar y de registrar las cuentas por escrito. - Mundo árabe-iraní: álgebra. - Estructura algebraica de las cuentas. - Tratado de contabilidad por partida doble: <i>Risale-i-Felekiye</i>, de Mazendarani, escrito 131 años antes que Pacioli. Escrito en árabe y persa; se descubrió en Turquía. - Guillermo el Conquistador: <i>Domesday Book</i>. - Pervivencia en Inglaterra de la contabilidad feudal (s. XII), en tiempos en que apareció la contabilidad por partida doble en el Mediterráneo. - Sistema contable por tarjetas (<i>tallies</i>) primeros recibos del medioevo, para el control de los Impuestos a través de un censo de los dominios del señor feudal (el rey normando): Contabilidad gubernamental.	- Evolución de la partida doble, en respuesta a las necesidades técnicas del comercio en los los inicios mismos del capital (s. XII), con la aparición de la Villa Medieval (s. XI-XII), creación histórica que fundo las bases de la Modernidad y del capitalismo. - Pacioli, profesor de ábaco, lanza la primera gran revolución de la contabilidad en la Modernidad, con la publicación de la <i>Suma de Aritmética</i>, cuya parte IX (De las Cuentas y las Escrituras), funda la Escuela Italiana (500 años de influencia, hasta hoy). - Mattesich, creador de la hoja de cálculo, lanza la segunda gran revolución de la contabilidad, fundando las bases de la contabilidad matricial. - Contabilidad en la era industrial: 300 años - Sistema de representación contable: capital tierra y trabajo (factores de productividad). - Contabilidad en la era del conocimiento: En los últimos 30 años, el conocimiento se ha constituido como factor de productividad. Contabilidad de intangibles.
ERA AGRÍCOLA (8000 a. C – 2000 a. C.)			ERA INDUSTRIAL (s. XVIII – 1970s)
			ERA DE LA INFORMACIÓN (1990 - hoy)
EVOLUCIÓN DE LA PRÁCTICA CONTABLE	EVOLUCIÓN DEL PENSAMIENTO CONTABLE		

Cuestionamientos básicos

1. ¿Qué inquietudes te despertó la lectura del capítulo?
2. ¿Qué puntos difíciles encontraste en su interpretación?
3. Después de leer el capítulo, ¿qué concepción tienes de la contabilidad?
4. ¿Cuál fue la etapa más difícil por la que atravesó el saber contable?
5. ¿Qué te aportó este capítulo?
6. ¿Por qué podemos hablar de la vigencia de Paciolo?
7. ¿Qué concepción tienes en este momento sobre la teoría contable?
8. ¿Qué interrogantes fundamentales aborda este capítulo?
9. ¿Cuáles fueron las características de las dos grandes revoluciones de la contabilidad?



CAPÍTULO 4

EL LEGADO CONTABLE: MANOS, CORAZÓN Y CABEZA



Ubi non est ordo, ibi est confusio
[donde no hay orden, reina la
confusión]

Paciolo

Manos: legado de escribas y amanuenses

En un reportaje imaginario a las primeras manifestaciones de la historia de la contabilidad de occidente, pasando por el manejo de cuentas mediante los quipus llenos de nudos de los Incas, quienes hallaron un medio binario de contar con colores diferentes, podemos percatarnos de que desde sus **orígenes remotos** la contabilidad se forja con las **manos**, como un **oficio de escriba**, con el surgimiento del **sistema escolar** de los Sumerios, la más antigua Civilización de Mesopotamia, conforme a los datos del profesor Samuel Noah Kramer⁶⁰, experto en Asiriología en su ameno libro: **La Historia Empieza en Sumer**, en que comenta los textos que en buena parte él mismo ha estudiado y traducido de las tablillas escritas en idioma sumerio, de intrincados caracteres cuneiformes, según los cuales, entre 1902 y 1903, en la antigua ciudad-estado de Shuruppak (o Shurppaki), cuna del Noé del país de Sumer, se descubrieron un gran número de tablillas o “textos escolares” de la época, que se remontan a una fecha posterior al año 2500 a.C., o por ahí, porque fue en esa época en que el sistema escolar sumerio se desarrolló.

«Se han descubierto decenas de millares de tablillas que datan de ese período, y es casi seguro que todavía quedan decenas de centenares de millares de ellas enterradas, esperando las excavaciones venideras. La mayor parte de ellas son de tipo administrativo y nos permiten seguir, una tras otra, todas las fases de la vida económica sumeria. Por ellas sabemos que el número de escribas que practicaban su profesión durante ese mismo período alcanzaba a varios millares. Había escribas subalternos y escribas de alta categoría; escribas adscritos al servicio del rey y escribas al servicio de los templos; escribas especializados en tal categoría particular de la actividad burocrática; escribas,

⁶⁰ KRAMER, Samuel Noah. *La Historia empieza en Sumer. Primicias históricas recogidas en tablillas*. Traducción del original inglés, *From the Tablets of Summer*, de Jaime Elías. Círculo de Lectores. Barcelona, España, 1974. Páginas 45-47.

en fin, que podían ascender mucho de categoría, hasta llegar a ser altos dignatarios del gobierno. (...)

Al principio, la escuela sumeria daba una enseñanza profesional, es decir, se destinaba a la formación de escribas, necesarios para la administración pública y a las empresas mercantiles, principalmente en vistas a su empleo en el templo y en el palacio. Este fue siempre su objetivo principal. Pero al crecer y desarrollarse, a consecuencia sobre todo de la ampliación de sus programas de estudio, la escuela sumeria se transformó, poco a poco, en el centro de la cultura y el saber sumerios. En su recinto se formaban eruditos y hombres de ciencia, instruidos en todas las formas del saber corrientes en aquella época, tanto de índole tecnológica como botánica, zoológica, mineralógica, geográfica, matemática, gramatical o lingüística, y que hacían progresar luego esta clase de conocimientos. (...)

La escuela sumeria que, probablemente en sus comienzos, había constituido una dependencia del templo, se transformó con el correr del tiempo, en una institución secolar, y hasta su programa adquirió un carácter en gran parte laico. Si bien es verdad que los alumnos diplomados de las escuelas sumerias llegaban a ser empleados como escribas del templo o del palacio, o se ponían al servicio de los ricos y poderosos del país, había otros que consagraban su vida a la enseñanza y el estudio. Igual que nuestros modernos profesores de universidad, muchos de estos sabios antiguos se ganaban la vida gracias a un salario como profesores, y consagraban sus ocios a la investigación y a los trabajos escritos».

Se consolida de esta forma la **técnica de las cuentas** como un sistema de inventario por excelencia, durante un largo proceso de gestación de siglos que se remonta, como gran máximo, al año cuatro mil antes de Cristo, esto es, dos mil años después de que apareciera el código más antiguo hasta ahora conocido: el Código de Hammurabi, uno de los primeros textos que dan testimonio del registro de las cuentas, pues la contabilidad en tanto que registro nace con la historia escrita de la humanidad. Ya en tablillas que datan del tercer milenio antes de Cristo, se observa que la técnica experimenta algún grado de evolución, pues se especifican las partes esenciales de una cuenta (que pueden equipararse con los elementos que hoy se emplean en la cuenta tradicional): el nombre, las cantidades entregadas al comprador y el total de suministros.

Admitimos con gusto que han existido cuentas desde la antigüedad, pero creemos que la contabilidad por partida doble existe hace menos de cinco siglos. Arrojamós al lector desde aquí algunas interrogantes que ojala cuajaran en cavilaciones espontáneas: ¿Consideras que una cuenta es una contabilidad? ¿Por qué es instructivo profundizar sobre sus orígenes, seguir paso a paso su evolución, constatar los progresos, el camino seguido, los logros de nuestros antepasados, las soluciones a las cuales llegaron?

Corazón: la herencia de Paciolo

A finales del siglo XV, en que puede ubicarse los **orígenes recientes** de la contabilidad, tiene lugar su **primera gran revolución**, tal como fue iniciada en 1494 por el clérigo

renacentista Fray Lucca Bartolomeo Pacioli⁶¹, fecha en que sale a la stampa el primer tratado publicado que expone y divulga el sistema conocido por el nombre de ‘partida doble’⁶², método de llevar las cuentas «alla veneziana», y «de efectuar toda suerte de anotaciones o escrituras». Se trataba de su cuarta obra⁶³, escrita en dialecto toscano, todavía salpicada de latín: «**Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et proportionalità**» [*Suma de Aritmética, Geometría, Proporciones y Proporcionalidad*], gran enciclopedia del saber matemático⁶⁴ conocido hasta comienzos de la Edad Moderna, en cuya tercera parte principal, titulada en latín: **Distinctio Nona. Tractatus XI. Particularis de Computis et Scripturis**⁶⁵ [Título noveno. Tratado Particular XI: De las

⁶¹ En la ciudad de Toscana de la época se decía *Luca Pacioli*, *Paciuolo* o *Paciolo* [Lucas Paciolo], *Niccolo Macchiavello* o *Macchiavelli* [Nicolás Maquiavelo], *Michelangelo Buonarroto* o *Buonarroti* [Miguel Ángel Buonarroti]. En adelante emplearemos la forma *Paciolo*, por ser más común en nuestro medio.

⁶² Paciolo nunca empleó la expresión ‘partida doble’, se refirió siempre al «modo especial de Venecia». «El profesor Federigo Melis señala que este método de registro se denominó inicialmente ‘asiento doble’, y a partir de 1500, ‘libro doble’. Fuera de Italia se llamó hasta fines del siglo XVIII ‘método italiano’. En 1755, Pietro Paolo Scali introdujo la expresión ‘partidas dobles’, contenida en el título de su obra: *Trattado del modo di tener la scrittura dei mercanti a partite doppie, cioè all’italiana e discrizione del bilancio della prima e della seconda ragione*. [Tratado del modo de llevar las escrituras de los mercaderes por partida doble, esto es, ‘a la italiana’ y descripción del balance de la primera y de la segunda región] Liorna, 1755. En el siglo XIX la expresión empezó a usarse en singular: “partida doble”.» VLAEMMINCK (1961: 100).

⁶³ Según el profesor belga Ernest Stevelinck, Paciolo escribió seis obras. Las tres primeras (manuscritas) también versaron sobre matemáticas: la primera la terminó en Roma: 1470 (hoy perdida, estaba consagrada a la aritmética, la geometría y el álgebra, con aplicaciones prácticas sobre monedas, cambios, reglas de aligación, como complemento a la parte matemática pura), la segunda, en Perusa: 1481 (único escrito de Luca que se conserva anterior a la *Summa*, Paciolo dice que en esta obra «la materia [álgebra] está tratada con menor amplitud», el manuscrito se conserva en la *Biblioteca Vaticana*, con la asignatura número 3129); la tercera, en Zara: 1481 (también perdida); la cuarta es la *Summa*, Venecia: 1492; la quinta, en Milán: 1498, es la *Divina Proportione*; y la sexta, en Milán: 1508, está perdida: se trata de una traducción al italiano de los *Elementos* de Euclides.

⁶⁴ El profesor Vlaemminck informa que todo libro en verdad es una especie de enciclopedia de las ciencias matemáticas: aritmética, álgebra, matemáticas financieras, cálculo de probabilidades, contabilidad, geometría; además hace referencia a las costumbres comerciales de las principales regiones mercantiles de la época. Lo que hace Paciolo en la parte novena del libro, en que aborda la teneduría de libros, es expresar sus conocimientos en relación con el método de partida doble.

⁶⁵ La primera versión fue impresa en Venecia por Paganino di Paganini el 10 de noviembre de 1494 y es reeditada en 1523 (cosa infrecuente en esa época) en Toscolano por el mismo editor. El tratado particular *De Computis et Scripturis*, comienza en el reverso del folio 198 y termina al final del reverso del folio 210. La primera versión al castellano la hicieron el profesor mejicano Ramón Cárdenas, en colaboración con el profesor italiano, Giorgio Berni. *Tratado de las Cuentas y de la Escritura*. Universidad Autónoma de Nuevo León. Monterrey, México, 1962. En 1994, el profesor español Esteban Hernández Esteve, realizó un meritorio trabajo que tiene los siguientes datos bibliográficos: Luca Pacioli: *De las Cuentas y las Escrituras. Título Noveno, Tratado XI de su Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità, Venecia, 1494. Estudio introductorio, traducción y notas por Esteban Hernández Esteve, con una*

Cuentas y las Escrituras], contiene, según el Sumario que de la misma hace su propio autor: «las reglas, los modos, los medios y las vías de llevar las cuentas y las escrituras de los mercaderes en general, así como de una tienda o establecimiento, en particular, de forma suficiente y bastante para llevarlos en todo el universo, a la manera especial de Venecia, que es aplicable a cualquier otro caso que se desee». El método no es de su autoría, como lo reconoce al finalizar el capítulo primero, pues para su propósito, se sirvió del «método de Venecia, que es ciertamente el más recomendable de todos y que puede servir de orientación en todos los demás casos». Si bien el genial Paciolo no es el primer ‘autor contable’⁶⁶ sí es el ‘promotor’ de la partida doble: su ‘inventor’, si es que lo hubo, nos es por completo desconocido.

NOTAS CONCEPTUALES

Las «proporciones» de que se habla en el título Summa se conocen hoy como ‘regla de tres’; era utilizada por los comerciantes y en esa época se la llegó a llamar ‘**regula mercatorum**’ [Regla de los mercaderes]; su empleo era tan generalizado que algunos la llamaron ‘Regla de la Santa Trinidad’. A comienzos del siglo XIV se creía que todos los cálculos que tenían que hacer los mercaderes podían resolverse por medio de la regla de tres. A decir verdad, el uso de la regla de tres originaba en ocasiones una larga y complicada sucesión de operaciones que hoy serían resueltas, rápida y limpiamente, por elementales planteamientos algebraicos.

A pesar del aire medieval del tratado de Paciolo, el libro marcó un hito en la historia de la contabilidad. Su influjo fue tal que durante los dos siglos siguientes a su publicación los textos de contabilidad que surgieron en Inglaterra, Francia, Alemania, Italia y los Países Bajos, fueron «en el mejor de los casos, revisiones del Paciolo y en el peor, transcripciones serviles, sin tener siquiera la cortesía de mencionar al autor original», como lo afirma el profesor Hatfield de la Universidad de California⁶⁷.

El maestro Paciolo, padre de la **contabilidad tradicional**, no ejerció la profesión, por lo que puede deducirse de sus datos biográficos: con los hábitos de la orden franciscana se dedicó a la docencia, porque sus contemporáneos le confiaron las cátedras de matemáticas de las universidades más importantes; así nace el primer estudio sistemático del saber contable, muy a tono con lo que dice Kant de que el conocimiento entra por las manos, pero

reproducción fotográfica del original, Madrid, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), 1994.

⁶⁶ Ya el embajador del gobierno de Dalmacia (antigua Yugoslavia o Ragusa en italiano bárbaro), Benedetto Cotrugli, que se denomina a sí mismo ‘Rangeo’ (oriundo de Dalmacia), en 1458, escribió en su castillo una obra titulada: *Della Mercatura e del Mercante Perfetto* [Tratado Mercantil y del Mercader Perfecto], que con justicia le granjearía el título de ‘primer autor contable’. Sin embargo su libro permaneció manuscrito durante 115 años, hasta que uno de sus compatriotas, publicó el manuscrito en Venecia en 1573. Este libro, según Federigo Melis, “representa el punto de contacto entre los manuales de técnica mercantil de los siglos precedentes y los tratados impresos de contabilidad de los siglos siguientes... Se trata pues de una obra de transición...”

⁶⁷ HATFIELD, Henry Rand. *Defensa Histórica de la Contabilidad*. The Journal of Accountancy, tomo 37, número 4, abril de 1924, pp. 241-253.

esta vez anteponiendo el **corazón**, debido a su comprometida vocación de maestro, como era natural para un espíritu renacentista, copartícipe del mismo eclecticismo intelectual de sus coetáneos, pero que antes que nada era un pedagogo, que enseñaba teología, matemáticas y también contabilidad y estaba encargado de instruir a los hijos de los mercaderes italianos.

De 1496 a 1498 Paciolo permanece en Milán, donde Ludovico el Moro le confía la cátedra de Matemáticas. Allí conoce a Leonardo da Vinci, tal vez quien mejor personificó el Renacimiento. El profesor Hatfield, cuenta que «entre ambos se desarrolló una íntima amistad. El mismo Leonardo menciona que él se apresuró a adquirir una copia de la **Summa** de Paciolo cuando salió a la luz pública y colaboró con Paciolo en su último libro **Divina Proportione**⁶⁸ [La Divina Proporción], cuyo texto fue escrito por Paciolo y las ilustraciones hechas por Da Vinci». Este último libro contiene los famosos cuerpos geométricos trazados según los dibujos de Leonardo da Vinci. Tal había sido el testimonio de un encuentro fructífero: la geometría de ingeniero del maestro da Vinci, poco versado en aritmética comercial y latín, se ve enriquecida con la amistad de Paciolo, el acontecimiento matemático más importante en la vida científica de Leonardo. En el año 1509 el texto fue reimpresso en Venecia y se le añadió un tratado de arquitectura y un “*Libellus*” que, sin lugar a dudas, se trata de una traducción exacta, en italiano antiguo, del libro: «De Quinque Corporibus Regularis» [De Cinco Cuerpos Regulares], texto que Piero della Francesca, ofreció en latín, hacia 1482, al joven duque Guidobaldo de Urbino, cuya educación estuvo a cargo de Paciolo. Piero della Francesca, pintor de genio, también oriundo de Borgo Sansepolcro como Paciolo, mereció el calificativo de «monarca de la pintura» que Luca le dio; era treinta años más viejo que su joven compatriota, a quien dispensó de buen grado su apoyo y protección.

Como espíritus renacentistas, Paciolo y Leonardo bebieron de las fuentes filosóficas del pitagorismo y lo aplicaron de diferentes maneras. Si bien Pitágoras -inventor de la palabra **filosofía**- creyó escuchar la música de las esferas celestes, después de encontrar una relación básica entre la armonía musical y la matemática, convencido de que la naturaleza entera era **número** y sólo bastaba descubrir su fórmula para contemplar la armonía del cosmos en medio del caos, una vez que hayamos dominado la estructura numérica del movimiento de los cielos. Aunque esta idea sufrió un eclipse después de los tiempos helenísticos, su importancia fue nuevamente reconocida cuando el renacimiento cultural suscitó un renovado interés por las fuentes antiguas.

Leonardo Da Vinci se siente tentado por correr el velo que se esconde en los arcanos del **número áureo**, que vale $(1 + \sqrt{5})/2 \approx 1,6180340...$ que desde tiempos de Pitágoras es reconocido como la medida numérica de lo bello; el maestro da Vinci sabía que si lograba plasmar en el rectángulo colosal de La Última Cena, la magia de esta divina proporción, cuya relación es **1:1,6180340...**, se produciría a la vista una misteriosa sensación de armonía y belleza. Quizá la magia de la armonía pitagórica desvió la bomba que cayó sobre un monasterio de Milán, durante la Segunda Guerra Mundial: milagrosamente se salvaron

⁶⁸ En 1498, Paciolo termina manuscrita la *Divina Proportione* y la dedica al duque de Milán. Existe traducción al español de Ricardo Restá, con prólogo de Aldo Mielli. Editorial Losada. Buenos Aires, 1946.

las paredes que contenían el fresco pintado por Leonardo entre 1495 y 1497 sobre la cal húmeda de las paredes del monasterio, hoy en un lento y cuidadoso proceso de restauración, en que siglos de mugre desaparecen a la velocidad de una pulgada cuadrada por año; gracias a la intensa labor de una paciente mujer que desde hace unos cuantos años está mostrando a los ojos del mundo el maravilloso mundo de armonía de una de las pinturas más famosas: tristemente a punto de ser carcomida por el paso del tiempo –*la pintura, desde luego, no la mujer, que por eso es tan paciente.*

Hoy día, si bien la magia de la divina proporción no se encuentra en las calles modernas, sí es muy corriente hallarla en las obras maestras que se exhiben en todos los museos de arte, incluso en los paneles de los techos de muchas edificaciones renacentistas, verdaderas lámparas de la arquitectura de la antigüedad clásica -como el Partenón- que fueron diseñadas pensando en la sección áurea.

El balance de la ignorancia matemática del maestro Leonardo sólo podía ser saldado por su entrañable amigo, el hermano Luca, quien lo familiariza con la geometría de Euclides y las matemáticas de Leonardo Fibonacci⁶⁹, el Pisano, pues, como buen pitagórico, Paciolo también encontró particularmente bello el número áureo.

NOTAS CONCEPTUALES

No debemos olvidar que en la Edad Media y en los primeros tiempos del Renacimiento, el concepto de ‘matemáticas’ era muy amplio, pues además de incluir la aritmética, la geometría y el álgebra, se consideraba perteneciente al área de las matemáticas la astronomía, la cosmografía, el cálculo del calendario religioso (que enseñaban a calcular las fechas de la Semana Santa y otras fechas movibles), la navegación y hasta la misma música. La contabilidad formaba parte de las aritméticas prácticas, de las cuales había cuatro clases: i) Libros *teóricos*: Números arábigos y el complicado sistema griego de razones y proporciones; ii) Libros de *algoritmos*: nociones aritméticas necesarias para realizar los cálculos propios del tráfico mercantil o de cualquier otro tipo de actividad profesional.; iii) Libros de *ábaco*: aritméticas comerciales que utilizaban la numeración romana. Por ello la realización de las operaciones se explicaban en una caja de arena que al comienzo se llamó ‘ábaco’, aunque luego esta denominación se empleó en el sentido actual que designa un cuadro de alambres y cuentas utilizado a estos mismos efectos. De ahí tomaron su nombre los textos aritmética comercial, con independencia del sistema de numeración utilizado; y iv) Libros de *cómputos*: cálculos del calendario religioso.

⁶⁹ Sobrenombre de Leonardo de Pisa (aprox. 1170-1240), un rico mercader medieval que en 1202 escribió un célebre tratado de aritmética que introduce en Europa el uso de ‘las cifras hindúes’ (hoy números arábigos); el manuscrito que tituló **Liber Abaci** [Libro de Aritmética] fue el primer manual de cálculo mercantil que conocemos y el origen de la historia de la contabilidad en la Edad Media, según el historiador contable italiano Federigo Melis, por ser esta obra un verdadero tratado de técnica comercial y bancaria que facilitó el trabajo de contabilidad de los comerciantes, a pesar de que no se aceptó con facilidad, pues todavía preferían el sistema de numeración romana.

Si abrimos la Summa por el folio primero de la segunda parte del libro, veremos que Paciolo dice: «Como seguimos muy a menudo a Leonardo de Pisa, quiero precisar que cuando cite algunas proposiciones sin nombrar el autor, deberá entenderse que son suyas». Tal vez Paciolo conoció los misterios de la **sucesión de Fibonacci**, nuestro aludido Leonardo de Pisa. En esta sucesión cada número es la suma de los dos anteriores: 1, 1, 2, 3, 5, 8, 13, 21, 34, 55, 89, 144, 233, 377, 610, 987, 1597, ..., la serie puede escribirse hoy como la sucesión de sus cocientes $1/1$, $2/1$, $3/2$, $5/3$, $8/5$, $13/8$, $21/13$, $34/21$, $55/34$, $89/55$, $144/89$, $233/144$, $377/233$, $610/377$, $987/610$, $1597/987$, ... y su límite, bien inesperado, por cierto, es el número áureo. En efecto, $1597/987$ es ya $1,6180344\dots$, y cuanto más adelante se calcula, más nos acercamos al número áureo: $(1 + \sqrt{5})/2$. Júzguese por qué este número fue tan importante en el arte clásico y del renacimiento.

Cabeza: Herencia de Mattessich

En octubre de 1957 Mattessich lanza la **segunda gran revolución de la contabilidad**, cuando publica en inglés el crucial artículo: *Towards a General and Axiomatic Foundation of Accounting - With an Introduction to the Matrix Formulation of Accounting Systems* [Hacia una Fundamentación General y Axiomática de la Ciencia Contable. Con una Introducción a la Notación Matricial de los Sistemas Contables], atraído por la magia del «Diablo de los números», para utilizar la expresión con que tituló el poeta contemporáneo alemán Hans Magnus Enzenberger su ensayo de curiosidades de los sistemas numéricos, explicadas al alcance de los niños por un diablillo bueno.

Delinearemos a continuación un esbozo histórico del estado del arte de sus entonces recientes trabajos de investigación, aclarando de entrada que para aquel entonces el octogenario profesor Richard Mattessich, era catedrático de la Facultad de Comercio y Administración de Empresas de la Universidad de Columbia Británica de Vancouver. Así, no es de poca monta enterarnos de que en realidad el genial Mattessich fue un ingeniero mecánico que prefirió recorrer con su maletín y papeles de trabajo los vericuetos del mundo de los negocios, para darse el honor de pertenecer al octavo linaje de toda una generación familiar de contadores, oriundos de su lejana Austria, privándose de oír los acentos nativos del alemán, su lengua materna, tal vez para protegerse en Canadá de los horrores de la fraticida guerra hitleriana. Ahora bien, Mattessich reconoce que en su artículo de 1957 «intenta, entre otras cosas, una definición semántica de lo que puede entenderse por un sistema contable», de manera que la teoría de axiomatización de la contabilidad apenas había quedado delineada, aunque «más elaborada en *Accounting and Analytical Methods* [Métodos Contables y Analíticos] y mucho más terminada en *Die Wissenschaftlichen Grundlagen des Rechnungswesens* [Fundamentos Científicos de la Contabilidad]». En la segunda obra, Mattessich enuncia dieciocho supuestos básicos de modelos contables, con la pretensión de fundamentar una «Teoría General y Sistemática de la Contabilidad». La antedicha versión alemana de esta obra «no solamente constituye una completa reestructuración y revisión de la misma, sino que además persigue el desarrollo de la teoría propiamente dicha».

El descubrimiento de Goedel que pone al descubierto la trampa de los sistemas axiomáticos ya empieza a tener sus primeros efectos en Mattessich. Dosis de anarquismo empezaban a

descubrirse, cada vez que intentaba pasar al plano de la teoría del lenguaje el normativismo deductivo axiomático o formalizador del primer intento de axiomatización; pues en el desarrollo del normativismo deductivo semántico se cumplía la paradoja de Einstein. Por eso tal vez la caótica semántica fue durante mucho tiempo la cenicienta de la lingüística, en tiempos en que cundía el éxito de las estructuradoras gramáticas transformativas generacionales. Percatado de las travesuras semánticas de los diablillos del lenguaje, Mattessich reconoce que sus premisas «no han de ser ya consideradas como axiomas, sino como *supuestos básicos*, puesto que somos conscientes del carácter semi-axiomático de esta teoría. Una teoría semi-axiomática requiere dos clases de premisas, unas básicas y otras auxiliares».

Como consecuencia de esta revolución contable, luego aparece en la palestra la teoría de grafos, que facilitó la representación gráfica de los métodos alternativos a la partida doble clásica, haciéndolos más expeditos. El profesor Moisés García García, de la Universidad Complutense de Madrid, preocupado por buscar un método adecuado para la contabilidad y no satisfecho con las «sofisticadas teorías económico geométricas de Mattessich e Ijiri, plagadas de formulaciones matemáticas que ocultan generalmente las cuestiones fundamentales», desarrolla la contabilidad por análisis circulatorio versus el análisis contable convencional, en que plantea que el «método contable puede ser también de gran utilidad en el control de otros sistemas distintos de los sistemas económicos, como por ejemplo sistemas de recursos hídricos, sistemas ecológicos o cualquier otro sistema de recursos que presenten la estructura de un sistema circulatorio».

La tendencia actual de la contabilidad posterior a la década de los noventa es el desarrollo de modelos contables no monetarios como la contabilidad cultural, contabilidad social, contabilidad y auditoría ambiental, contabilidad cuántica, y, especialmente, la contabilidad del conocimiento: pues esta última desarrolla modelos contables para la medición de intangibles y del capital intelectual. La auditoría misma está reclamando independencia doctrinal de la contabilidad y en la misma tónica se encuentran el Derecho Contable y la Ingeniería Contable. El campo contable es tan grande, que ya un contador no puede dominarlo todo, ni siquiera si el espíritu universal del Renacimiento se trasplantara idealmente a nuestra época, pues no habría Leonardos ni Paciolo que dominaran todas las esferas disciplinares de su especialización. La contabilidad ha crecido como la medicina. Si bien un médico no puede especializarse en cada uno de los campos de acción de la ciencia médica, tampoco el contador puede hacerlo, hasta el punto que la denominación ‘contador público’ tenderá a ser reemplazada por la de ‘contador profesional con especialización en...’. La contabilidad es el médico de la economía e incluso de otros sistemas no económicos: no puede aventurarse con modelos ideales que primero no hayan sido probados por la Organización Mundial de la Salud Contable. Por eso los modelos contables de inflación no serán iguales a los de la economía.

Pero la contabilidad tomará de la economía los modelos que tengan viabilidad de ser inculcados a la sociedad, a manera de vacunas inmunológicas. He aquí la razón de ser de su compromiso social en que se fundamenta el concepto de **accountability** o responsabilidad social del contador (¿o mejor: responsabilidad?). No se trata de una cuestión de preferencias, sino de convicciones. Consideramos que existe una teoría general

de la contabilidad, entendida la palabra ‘teoría’ como un ‘hiperónimo’ o ‘superconjunto semántico’ de significación colectiva que engloba cada uno de los emergentes apellidos de la contabilidad. Tal situación es magistralmente expuesta por el profesor Enrique Ballester: «Desde un punto de vista moderno, las teorías clásicas sobre la partida doble podrían sustituirse por una simple lista, donde figurasen las aplicaciones conocidas de la partida doble a la resolución de problemas económicos y no económicos. Como método general que es, la partida doble puede aplicarse a finalidades de una u otra naturaleza. Es un instrumento que sirve para muchos usos. Si un día la partida doble se revelase como un método útil en bioquímica, no por eso tendría demasiado sentido lanzar una ‘teoría bioquímica de la partida doble’, a semejanza de la ‘teoría jurídica’ o de la ‘teoría económica’ de los contables clásicos. Sencillamente se daría la bienvenida a este nuevo objeto de la contabilidad. Pero no se introduciría el objeto en el método, porque la partida doble recordaría entonces en el anteojo de Baltasar Lavena, donde un marinero había introducido una hormiga».

Epílogo

Del mismo modo que Aristóteles escribe un tratado de filosofía para Alejandro Magno, cuando era preceptor del joven príncipe de Macedonia, a la manera de una síntesis de las doctrinas cosmológico-físico-teológicas de su tiempo, así Paciolo redacta una enciclopedia del saber matemático y filosófico de su época para uso de sus clases de matemáticas que impartió en varias universidades de Nápoles, Pisa, Florencia y Bolonia. En 1514 el Papa León X lo nombró profesor de Matemáticas en la Sapienza de Roma, la universidad de mayor prestigio de toda la cristiandad.

Pero el peso de la autoridad se convierte en dogmatismo. Decir Aristóteles y Paciolo hace pensar en un corpus totalizante del saber. Durante más de dos mil años Aristóteles cubrió con su manto doctrinal a Claudio Ptolomeo, y toda la escolástica medieval, que se esforzó por conciliar razón y fe, hasta el punto que sus detractores fueron condenados a la hoguera como Giordano Bruno, o intimidados por las torturas de la Inquisición, como Copérnico y Galileo Galilei. El manto de Paciolo, a su vez, ha brindado protección contable, durante más de cinco siglos, hasta que las guadañas invisibles de las dos grandes conflagraciones geopolíticas de la primera y segunda guerras mundiales desataron hebras medulares de su tejido, en momentos en que heladas de inflación se recrudecían con gran vigor, como en aquel jueves negro de la historia, en que cae la bolsa de Nueva York, generándose un período de depresión económica que hace estremecer hasta los tuétanos las mismas bases de la contabilidad.

Cuestionamientos básicos

1. ¿Por qué la triada <manos, corazón, cabeza> puede explicar la evolución histórica de la contabilidad?
2. ¿En qué elementos teóricos se apoya la trilogía?
3. ¿Qué caracterizó la cultura de la mano?
4. ¿Qué caracterizó la cultura del corazón?
5. ¿Qué caracterizó la cultura de la cabeza?
6. Justifica la razón de ser del título de este capítulo.
7. ¿Es posible categorizar la función pedagógica en la cultura del corazón? ¿Por qué?
8. ¿Qué deficiencias encuentras en la propuesta de la triada?
9. ¿Qué ventajas ofrece la triada en la evolución histórica de los hechos contables?



CAPÍTULO 5

CORAZÓN, CABEZA Y MANOS DE LA CULTURA CONTABLE



«Le coeur a ses raisons que la raison même ne comprend pas».

[El corazón tiene sus razones que la razón misma no comprende].
Blaise Pascal.

El hombre libre tiene tiempo disponible para conversar con tranquilidad en sus horas de ocio. Pasará de un argumento a otro; como nosotros, estará dispuesto a dejar el argumento antiguo por otro nuevo que arrebate más su imaginación; y no se preocupa de lo larga o breve que pueda ser la discusión con tal que se alcance la verdad. Por otra parte, el profesional o el experto habla siempre a contratiempo, apremiado por el reloj; no ha lugar para explayarse sobre cualquier materia que haya elegido, sino que su rival, o editor, le persigue dispuesto a recitar un programa a cuyas cláusulas debe confinarse. Es un esclavo peleando con un camarada esclavo ante un señor que se sienta a deliberar con algún pleito definido entre manos; y el resultado nunca es indiferente, sino que sus intereses personales están siempre en peligro, y a veces incluso su salario. En consecuencia, adquiere una tensa y amarga perspicacia,

Según Platón, Teetetes, 172d2ss⁷⁰

Este capítulo aborda tres órganos vitales de la cultura contable: corazón, cabeza, manos. El corazón simboliza la dimensión axiológica: comprende la orientación de distintas fases de formación contable y el sistema enseñanza-aprendizaje adoptado, según los fines generales de la educación, la vocacionalidad y nivel de compromiso en lo que respecta a los códigos éticos de la moderna ciudadanía. La cabeza es el componente disciplinal de la teoría contable, cocebida como un órgano transformador de conocimientos básicos en competencias generales, educativas y contables, mediante funciones esenciales de la investigación contable. Estos conocimientos son susceptibles de ser demostrables en un

⁷⁰ Adaptación del fragmento citado de Platón por Paul FEYERABAND (1984: 47).

sistema de certificaciones y en exámenes profesionales. Las manos, en fin, representan el saber hacer de las competencias en tanto que forjan las destrezas y habilidades necesarias para resolver situaciones problemáticas del contexto e interactuar con el mundo de la experiencia requerida para el desempeño profesional. Cada uno de los componentes, en tanto que conforman un todo orgánico indivisible, pueden valorarse en sus dimensiones axiológicas y educativas, cognitiva y sicomotriz.

Corazón, cabeza y manos: órganos vitales de la cultura contable

La cultura contable puede abordarse desde tres ámbitos curriculares: dimensión axiológica, teoría contable y desempeño profesional. En una biopsia imaginaria de la actividad, producto de la experiencia clínica de examinar el pulso de los códigos éticos de su sistema de valores, el peso de nuevas teorías, su injerencia en el cuerpo doctrinal de la disciplina y el tono muscular de ‘competencias generales’ para su eficiente práctica social, los procesos de la cultura contable revelan la presencia de tres órganos anatómicos en la formación del nuevo profesional contable que se perfila en el siglo XXI: corazón, cabeza, manos.

Estos órganos vitales de la cultura se estructuran a la manera de una brújula que guía la incorporación de **valores profesionales, conocimientos disciplinares y competencias generales**⁷¹ en el mundo de la vida cotidiana, a la luz de los principios orientadores de una educación contable que amplíe sus horizontes de significación, de convivencia social, de ideales comunitarios y de cooperación en las acciones, sin desconocer las posibles

⁷¹ Entendemos por *competencia* un ‘saber hacer’, en la perspectiva de la psicología cultural que reconoce la importancia crucial de articular tanto las gramáticas específicas de las disciplinas como su contexto cotidiano; se trata, pues, de un conocimiento implícito en un campo del actuar humano, de «una acción situada que se define en relación con determinados instrumentos mediadores». [María Cristina TORRADO (1995: 11)]. Las competencias generales aquí serán entendidas en términos del dominio del lenguaje que incluye y articula tal contexto. En este orden de ideas, las ‘competencias generales’ comportan aquellas acciones que expresan el desempeño del hombre en su interacción con contextos socioculturales, históricos y disciplinares específicos. Consideramos esenciales i) la *competencia comunicativa* (capacidad de mutua interpretación de significados, funciones y roles, mediante la apropiación de un conjunto de procesos y conocimientos de diverso tipo para producir o comprender discursos adecuados a la situación y el contexto de comunicación y al grado de formalización requerida), ii) la *competencia interpretativa o hermenéutica* (capacidad de comprender diversos contextos de significación, ya sean éstos sociales, científicos, artísticos, etc.), iii) la *competencia argumentativa o ética* (capacidad de argumentar -dar razón y explicación de las afirmaciones y propuestas-, valorando la pertinencia y la coherencia de acciones que legitiman un contexto en campos culturalmente significativos) y iv) la *competencia propositiva o estética* (actuación crítica y creativa mediante la capacidad de plantear alternativas ante la problemática presente en un orden discursivo determinado) [Cf. Carlos Augusto HERNÁNDEZ et al. (1998: 17-55)]. Concebir la educación en términos de sólo ‘competencias laborales’ es un craso error, pues no se trata de educar para el empleo, sino para el trabajo. Consideramos que es más importante compartir el trabajo de una comunidad que se transforma, que cumplir con un ‘perfil’ que definiría las habilidades y conocimientos necesarios para desempeñarse en un campo de acción predecible. Se trata, pues, de garantizar que el candidato esté en capacidad de plantear desde la disciplina situaciones o problemas que puedan ser resueltos a partir de su actuación en el contexto cultural y escolar.

diferencias de criterio en relación con los tres grandes componentes de **dimensión axiológica, teoría contable y desempeño profesional**⁷², vale decir: **corazón, cabeza y manos** de la cultura contable, cuya construcción de sentido es una expresión social, pues el significado de un hecho o realidad discursiva contable, y sus posibilidades de creación, no sólo dependen de todo un sistema específico de significaciones propias del saber contable, sino de la apropiación por parte del candidato de la disciplina y áreas afines en sus relaciones con situaciones problemáticas del contexto cultural y socioeconómico.

Corazón: dimensión axiológica

El corazón es el cemento de toda estructura curricular que integre conocimientos y habilidades. La cultura del corazón (formación humanística) tiende un puente entre la cultura de la cabeza (formación disciplinal) y la cultura de la mano (formación técnica). El humanista y filósofo español Juan Luis Vives (1492-1540) introduce por primera vez la palabra ‘cultura’ en lengua castellana, concibiéndola más como ‘cultivo del corazón’ (cultura cordis) que ‘cultivo de la razón’ (cultura animi) en una sociedad renacentista que prefirió el desarrollo de la cabeza al del corazón; a la misma conclusión llega José Ortega y Gasset, en su ensayo «Corazón y Cabeza», quien, después de escrutar las raíces de Occidente, aduce que en tanto que la cultura de la razón ha avanzado a pasos vertiginosos, la cultura del corazón ha retrocedido. El filósofo alemán Jürgen Habermas explica que ello se debe a la preeminencia de la ‘razón instrumental’ de la tecnología sobre la ‘razón comunicativa’.

El corazón simboliza un marco plausible de valores, conductas y pautas que matizan el ejercicio ético de una profesión y perfila el papel social y ocupacional de las competencias generales, en cuanto brinda un equilibrio entre capacidades genéricas, académicas, humanísticas y profesionales. La inclusión del corazón en la educación contable permite una formación flexible y polivalente e inserta la ‘cultura contable’ en la ‘cultura técnica’ general, entendiendo por ‘cultura’ el conjunto coherente de sentir, de pensar y de actuar las normas de la conducta, las creencias y las técnicas materiales e intelectuales propias de una sociedad. Una educación así cimentada sobre bases humanísticas, científicas y técnicas garantiza mayor movilidad y adaptabilidad profesional en un mundo en que el cambio tecnológico afecta constantemente la estructura del mundo del trabajo y plantea nuevas demandas de calificación en conocimientos y competencias generales. La formación técnica del contador no implica únicamente el aprendizaje de un ‘saber hacer’, sino también

⁷² La Comisión de Educación de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) está replanteando desde hace más de una década los planes de estudio y formación de contables profesionales, con el ánimo de propender por una estructura internacional de la Contaduría Pública con base en un marco teórico para que los planes, programas y desarrollo de recursos integren *conocimientos y habilidades* en la misión, objetivos y metas de la educación y entrenamiento contables. Cf. IFAC (1990, 1998). Este organismo ha reemplazado el término *contador público* por *contador profesional* para reflejar los cambios que se han dado en el mundo contable. La Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo UNCTAD (1999) propone un plan de estudios mundial para la formación de contables profesionales, sobre la base de tres componentes: conocimiento de la organización y la actividad comercial, tecnología de la información y conocimientos contables y relacionados con la contabilidad.

de un ‘saber ser’, ‘saber vivir’, ‘saber convivir’, ‘saber aprender y desaprender’, que requieren la acción de un aprendizaje colectivo, competitivo e individual.

Cabeza: teoría contable

La cabeza representa los conocimientos deseables para un Contador integral en sus cuatro categorías de conocimientos generales, conocimientos organizacionales y de negocios, conocimientos de tecnología de la información y conocimientos de Contabilidad y disciplinas conexas. La teoría contable cumple allí una función organizadora y establece relaciones medios-fines en el marco de una ‘contabilidad específica’, orientada por objetivos. La nueva contabilidad se perfila ya como una disciplina dinámica que ha evolucionado en simbiosis con el sistema económico, adaptándose sin cesar a nuevas necesidades de los sistemas de información, de comunicación y de medición contable de actividades monetarias y no monetarias, tangibles e intangibles, para la creación de ventajas competitivas sostenibles del ente económico, que tengan en cuenta el conocimiento, la experiencia acumulada y el continuo mejoramiento, entre otros problemas fundamentales que deben ser resueltos de manera oportuna y decidida, cuya solución puede agruparse en seis enfoques interdependientes: centro en lo financiero y ambiental, centro en el cliente, centro en la auditoría de procesos y de negocios, centro en lo humano, centro en investigación y desarrollo, centro en la enseñanza. Estos centros de énfasis constituyen el pivote angular de la moderna contabilidad del conocimiento.

Manos: desempeño profesional

Las manos, por último, hacen alusión a las ‘competencias generales’, intelectuales, laborales, interpersonales, comunicativas, interpretativas, éticas y estéticas, propias de la profesión contable. Con manos laboriosas, pletóricas de entusiasmo, tesón y constancia se forja la experiencia que el futuro ‘contador integral’ necesita para ser calificado en el desempeño competitivo de la profesión, integrando en el ejercicio de su saber disciplinar de sistemas contables un acopio de conocimientos matemáticos y estadísticos, así como sobre teoría de la organización, economía de la empresa, economía de la información, teoría de la agencia, tecnología de la información, sistemas de información, entre otras disciplinas conexas. Sólo en este sentido, es posible pensar en competencias contables.

Propedéutica contable

A decir verdad, la exploración del campo de relaciones fines-medios (que hasta el momento dependen de procedimientos de prueba y error) está científicamente virgen, como ocurre con la somatización en lo contable de la triada ordenada **<corazón, cabeza, manos>** que, en teoría curricular, es esencial, toda vez que así se daría una secuencia lógica en tres fases a un currículo cuyas características básicas sean la polivalencia, la polifuncionalidad y la flexibilidad.

α) Fase propedéutica o de iniciación técnica y profesional, en que el candidato experimente un sentimiento de ‘finalidad’ en la realización de su vocación, de modo que esté en capacidad de excluir la incertidumbre de una ilimitada riqueza de alternativas que

le ofrece la disciplina contable y de seleccionar ese elemento significativo que le aportaría un modo de experiencia profesional, dentro de marcos de proyectos de vida integrales, de convivencia y de participación ciudadana.

β) Fase de formación flexible y polivalente que, además de potenciar una formación general abstracta y amplia, desarrolle capacidades de pensamiento sistémico vinculadas a una formación disciplinal que le permita entre otros procesos, analizar, pensar estratégicamente, planificar, cooperar y responder de manera creativa a situaciones nuevas, en aras de garantizar así la formación de competencias para el desempeño exitoso en el mundo del trabajo, en una dimensión ética de justicia social, bien común y responsabilidad social, sin estar ajeno al sector productivo de bienes y servicios e incluso investigativo con que está interactuando la profesión contable.

γ) Fase de afianzamiento de competencias para adecuarse a los actuales desafíos de las transformaciones científico-tecnológicas, aproximarse al conocimiento de la realidad y dirigir el rumbo del proceso de adaptación a los requerimientos cambiantes de diferentes puestos de trabajo o de creación de empresas cada vez más flexibles, de modo que desempleados y subempleados puedan encontrar vías alternativas de integración laboral en condiciones dignas

La anomia educativa

En países como el nuestro crece el consenso de una paradoja central del sistema educativo: la ‘anomia educativa’⁷³, esto es, la pérdida de ‘finalidad’ en torno a la cual estructurar y desarrollar el sistema educativo, debido a la concepción pesimista de la educación, dado que los sistemas educativos no están respondiendo a las demandas de la sociedad, y esto en lo que se refiere a la dicotomía crucial de la ‘anomia educativa’ que enfrenta una formación general o académica, desvinculada del mundo del trabajo (como es el caso de las ingenierías) versus una capacitación laboral propensa a caer en el mecanicismo y el adiestramiento instrumentalista (como ocurre en Contaduría). Esto ha propiciado el divorcio entre la cultura escolar y laboral. El actual ‘econocentrismo’ que existe en nuestra sociedad exige una intervención del sistema educativo en el debate económico. El surgimiento de teorías de capital humano vinculan la economía y la educación, ya no determinada por la cantidad de años de escolaridad, sino convertida en un factor productivo⁷⁴ de transformación. Estas teorías⁷⁵ han enunciado unas competencias laborales

⁷³ Un análisis riguroso del origen e impacto de la ‘anomia educativa’ en América Latina, a partir de la década de los 1970 se encuentra en: Daniel FILNUS (1970: 339-360).

⁷⁴ La relación educación y el mundo del trabajo ha sido preocupación primordial de las Naciones Unidas, mediante la UNESCO (Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura), la ORLEALC (Oficina Regional de la Educación de la UNESCO para América Latina y el Caribe) y la CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe). Cf. i) para la educación media: CEPAL-ORLEALC-UNESCO (1992); ii) para la educación superior: UNESCO-ORLEALC (1995), UNESCO-ICFES (1995); y iii) para una fundamentación pedagógica, el informe a la UNESCO sobre la educación en el siglo XXI, presentado por Jack DELORS et al. (1996), Edgard FAURE et al. (1972). Una evaluación crítica de esta tendencia con aportes propios en torno a la relación educación y trabajo referida a variables de equidad, selectividad y calidad en la educación secundaria y superior puede

y educativas para el sector productivo de bienes y servicios que fomenten la participación ciudadana en la vida política y de sus demandas sectoriales. La demostración del buen desempeño en las siguientes competencias (y no sólo el acceso a la escuela) es vista ahora como un elemento decisivo para participar activamente en los nuevos procesos productivos.

Ahora bien: la ‘anomia educativa’ no se deriva de la oposición entre la educación de carácter general o académico y la técnico-profesional, sino de la manera como se organiza - social, pedagógica y curricularmente- la educación técnica, separándose las áreas técnico-científicas de las humanísticas y sociales, aduciendo con esta falsa dicotomía que en la formación técnica se requiere dar mayor énfasis a la cabeza y las manos que al corazón, concepción que limitó la comunicación entre los humanistas y los técnicos y científicos, generando así dos culturas: la humanista tecnófoba y la tecnocéntrica. La primera, de rechazo al progreso técnico y de refugio en humanismos idealistas y utópicos; la segunda, de optimismo en determinismos técnicos y económicos. En ambos casos se producen científicos y técnicos sin formación humanista, desconocedores de sí mismos y del contexto sociocultural, de un lado, y humanistas sin conocimiento de las bases científicas y tecnológicas del mundo contemporáneo, y recelosos de los efectos y potencialidades del progreso técnico en los ámbitos social, económico y cultural, del otro.

Esto alejó al candidato de profesiones técnicas, como la contaduría, de los fundamentos teóricos de la disciplina, reduciéndolo a un saber práctico e instrumental que lo excluyó de

consultarse en: Víctor Manuel GÓMEZ OCAMPO (1995). En el ámbito contable, cabe destacar la propuesta de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo UNCTAD (1999) que propende por un plan de estudios mundial para la formación de contables profesionales, sobre la base de tres componentes: conocimiento de la organización y la actividad comercial, tecnología de la información y conocimientos contables y áreas afines, sobre la base de los aportes de la División de Educación de la IFAC.

⁷⁵ Su fundamentación se apoya en planteamientos de futurólogos de la economía como Peter Drucker (1993) y Alvin Toffler (1990, 1993, 1995, *El Shock del Futuro, La Tercera Ola, El Cambio de Poder*), Lester Thurow (*La Guerra del Siglo XXI*), Manuel Castells (*Tecnópolis del Mundo, Ciudad Internacional, Cuestión Urbana, los tres tomos de la obra: «La Era de la Información»*), cuya presentación se encuentra en un video que contiene la conferencia: «Globalización, Sociedad y Política en la Era de la Información», que dictara en la Universidad Nacional en 1998), entre otros, quienes desde distintas ópticas hacen un análisis prospectivo de la *sociedad del conocimiento* cuyo motor de producción es la ‘fuerza cerebral’. Aquí ‘conocimiento’ es poder económico, social y político. El concepto de producción intensiva de capital ha sido sustituido por el concepto producción intensiva en conocimientos científicos y tecnológicos. Una edición especial de la Revista de la Cámara de Comercio de Bogotá (No. 92, marzo de 1995) reproduce el texto de conferencias dictadas por los profesores Alvin Tofler, Lester Thurow, Quinn Mills y Edward Lawler, en su visita a Colombia, invitados por la Cámara de Comercio. En el ámbito contable, se plantea la transición del registro contable a la medición contable en: Peter Drucker (*Medir, no Contar*, en: *América Economía*, No. 82, abril 1995, pp. 102-103); Alejandro Indacochea Caeda (*El Nuevo Enfoque: Contabilidad Estratégica. ¿La Revolución o el Renacimiento Contable?* en: *Alta Dirección*, No. 174, pp. 44-49). Robert Kaplan, en: *América Economía*, No. 16. Más bibliografía y una excelente introducción a estos temas se encuentra en: Samuel Alberto Mantilla (*Contabilidad del Conocimiento*, Ecoe Ediciones, 1999).

una formación flexible y polivalente o ‘cultura técnica’ general. Las relaciones entre el sistema educativo y el sistema productivo son independientes, lo que excluye la diferenciación de educación general y la calificación profesional; ambos sistemas obedecen al principio de consistencia mutua, es decir: i) el modo de formación puede anunciar el sistema productivo o éste puede determinar el modo de producción, según diversas condiciones sociales, económicas o culturales, y ii) cada uno tiene cierto grado de autonomía, en cuanto responden a objetivos sociales diferentes.

COMPETENCIAS CONTABLES

(Habilidades y destrezas educativas, laborales y características actitudinales para el buen desempeño profesional en el sector productivo de bienes y servicios)

A. GENÉRICAS

1. **Logros personales:** desarrollo de capacidades para la iniciativa y para el emprendimiento personal, responsabilidad individual, autodisciplina en el trabajo, conciencia acerca de los criterios de calidad y desempeño, autoestima, sociabilidad, autocontrol e integridad, gran capacidad y actitud positiva hacia el aprendizaje y autoaprendizaje continuo, predisposición permanente para adaptarse a los cambios constantes.
2. **Fuerte identidad profesional:** basada en una alta calificación y en intereses comunes de avance en el conocimiento contable, de formación continua y de fortalecimiento de asociaciones de especialistas interdisciplinarios.
3. **Trabajo en equipo:** capacidad de solución de problemas, de cooperación y de trabajo creativo en equipos.
4. **Cultura del ahorro:** Fomentar el manejo adecuado del dinero y recursos productivos para la creación de la ventaja competitiva.
5. **Cumplimiento de agendas:** distribución del tiempo productivo y aprovechamiento del tiempo libre en el ejercicio de asesorías y consultorías contables.

B. ACADÉMICAS

1. **Formación flexible y polivalente:** bases generales científicas y humanísticas para la consolidación de una ‘cultura técnica’; capacidad de conceptualización y abstracción; nuevos conocimientos en matemáticas, lenguajes simbólicos y geometría; nuevas capacidades intelectuales de formalización y abstracción; capacidad de resolver problemas no estructurados en ambientes no familiares, formular soluciones alternativas con base en la comprensión de hechos o sucesos no ubicados y algunas veces incompletos; evaluar resultados; posibilidad de responder de modo creativo a situaciones nuevas, usar la imaginación, tomar decisiones.

2. **Gestión de la información:** Capacidad para localizar, obtener, procesar, analizar y comunicar la información; manejo integral del tándem: I-SI-TI (información, sistemas de información, tecnología de información) en que se concibe la información como recurso estratégico y fuente para la creación de ventajas competitivas entre las organizaciones y entes económicos; conocimiento de sistemas, informática y telemática; organizar y mantener bases de datos.
3. **Interacción con la tecnología:** selección de equipos e instrumentos, aplicación de tecnología a las tareas específicas, mantenimiento y resolución de problemas técnicos, comprensión de los efectos de la ciencia y tecnología en el mundo de los negocios, en las relaciones entre países y en dinámica de los estados.

C. HUMANÍSTICAS

1. **Lenguaje:** Expresarse correctamente en la lengua materna y manejo de un idioma extranjero; comprensión y producción de textos de diferente tipología (informativos, literarios, científicos y argumentativos).
2. **Comunicación:** visibilidad en la recepción e interpretación de los mensajes de los medios de comunicación modernos; descifrar los códigos de la modernidad; capacidad de observación e interpretación del entorno y reacción ante situaciones imprevistas, con la capacidad de autonomía en la toma de decisiones.
3. **Pensamiento complejo:** pensamiento interactivo y divergente, apto para la solución de problemas nuevos y complejos, en lugar de uno lineal y convergente, adecuado para trabajos altamente estructurados y rutinarios.
4. **Educación:** amplia formación intelectual, cultural y política; pensamiento y visión creativos.

D. PROFESIONALES

1. **Dimensión axiológica:** sensibilidad a las responsabilidades sociales e integridad y conducta ética; formación sólida en valores como: integración social, igualdad, solidaridad, justicia social, bien común, que no sólo le permitan al profesional desenvolverse en la vida familiar, cultural, comunitaria y política, sino también darle un sentido más profundo y crítico a su actividad laboral y a los fines con que son utilizados los avances científico-tecnológicos.
2. **Relaciones interpersonales:** autoestima, motivación, persistencia y responsabilidad; ser pluricultural; empatía, respeto a los demás y manejo de conflictos, presiones y tensiones; honestidad y lealtad; espíritu de colaboración, equilibrio, flexibilidad y dinamismo; creatividad e innovación; autoadministración, liderazgo en manejo de recursos humanos y habilidad de dirigir equipos de alto rendimiento; saber enseñar, enfoque de servicio al cliente, capacidad de negociar, argumentar y articular proyectos.
3. **Pertinencia en la organización:** habilidades y destrezas políticas, administrativas, organizacionales y humanísticas, para crear estructuras organizativas ágiles y para identificar y comprender los problemas y características del contexto global, nacional y local; comprensión de sistemas sociales, tecnológicos y organizacionales, comprensión de la totalidad del negocio de bienes y servicios.

4. **Capacitación:** *Recalificación de contenidos y procesos contables y actualización profesional, de cara a los nuevos requerimientos del progreso técnico.*
5. **Adaptabilidad profesional:** *a nuevas situaciones ocupacionales y demandas productivas.*

Diseño curricular

La base medular de la estructura curricular <corazón, cabeza, manos> hace acopio de tres unidades de existencia humana que han conformado el universo del ascenso del hombre en un proceso complejo de incorporación de la auto-experiencia lúdica del **homo ludens**, la capacidad de creación continua del **homo sapiens** y la actividad pura del **homo faber**, como resultado de interacciones del yo y su cerebro con la naturaleza y de la configuración holística del hombre, concebido como un ser que quiere, conoce y actúa, en procesos volitivos, cognitivos y pragmáticos.

El hombre no es un mero receptor, antes bien, es por esencia un verdadero constructor. Cada hombre es resumen del mundo viviente. Educar, en consecuencia, es depositar en cada hombre toda la obra humana que le ha antecedido para que pueda trascender a su tiempo, porque no hay nada más práctico que un cerebro capaz de transformar, vale decir, de construir nuevos significados y saberes. Esto es formar un hombre que no sólo sea instruido, sino transformador. En este punto el corazón reclama su función. Un ignorante puede ser un asesino, pero un instruido puede ser un genocida. He aquí una falta de compromiso social

Las consideraciones hechas acerca de la formación integral del nuevo profesional contable, son elementos a tener en cuenta para la articulación de un modelo curricular contable que contribuya a la formación de candidatos competitivos que puedan asumir los retos del siglo XXI. La triada ordenada <corazón, cabeza, manos> plantea la competitividad en términos de valores, conocimientos y habilidades que, concebidas en conjunto, representan las ‘competencias’ necesarias para desenvolverse con éxito en las tres esferas medulares del saber contable, a saber, dimensión axiológica, teoría contable y profesión. De acuerdo con esta concepción global e integral del saber contable, proponemos considerar seis grandes aspectos para organizar un currículo en un todo armonioso:

Modelo curricular <corazón, cabeza, manos> de la cultura contable

		TEORÍA CONTABLE	PROFESIÓN CONTABLE	
D I M E N S I Ó N A X I O L Ó G I C A	E D U C A T I V A	FORMACIÓN <i>COMPETENCIAS GENERALES</i> Fase propedéutica - Competencias 'comunicativa' e 'interpretativa' Fase de formación polivalente - Pensamiento sistémico, creativo y estratégico - Diseño de modelos por relaciones fines-medios Fase de afianzamiento de competencias - Competencias 'ética' y 'estética'	ENSEÑANZA-APRENDIZAJE <i>FINES GENERALES DE LA EDUCACIÓN</i> - Aprender a aprender = educación - Aprender a desaprender = evolución - Aprender a hacer = competencias generales - Aprender a vivir = proyectos de vida integrales - Aprender a convivir = dimensión axiológica - Aprender a ser = <corazón, cabeza, manos>: Aprendizaje cooperativo, competitivo e individual	C O R A Z Ó N
	C O G N I T I V A	CONTENIDOS BÁSICOS <i>CONOCIMIENTOS</i> - Generales y teóricos - Administración de negocios - Tecnología de la información - Contabilidad y Auditoría - Disciplinas conexas: derecho contable, teoría de la agencia, economía de la empresa, economía de la información, etc.	INVESTIGACIÓN <i>FUNCIONES</i> - Formación en investigación y docencia contables (Creación de una cultura de la investigación) - Clarificación y teorización de la práctica contable - Progreso de los conocimientos - Actividad de innovación y desarrollo - Planteamiento y solución de problemas - Creación de estructuras organizativas ágiles	C A B E Z A
	S I C O M O T R I Z	CONTEXTO <i>SITUACIONES PROBLEMÁTICAS</i> - De la disciplina contable - Con otras disciplinas - Del contexto local, nacional, regional y global - De sistemas sociales, tecnológicos y de organización - Del negocio total de bienes y servicios	PRÁCTICA <i>DESEMPEÑO PROFESIONAL</i> - Demostración de competencia profesional (exámenes de idoneidad) - Tener clara la misión de la vida - Articular proyectos y negociar - Capacidad crítica y de adaptación - Actualización permanente	M A N O S

En el modelo anterior se han enfrentado las columnas cuyos componentes guardan una relación de consistencia mutua, es decir, no en cuanto son conceptos que se oponen, sino que se complementan, mostrando facetas de realidades binarias indivisibles: formación↔enseñanza-aprendizaje, contenidos básicos↔investigación, contexto↔práctica. Es posible formar un cubo con estos seis aspectos, si se enfrentan pares mínimos. Conviene concebir el cubo como un dado cargado en un lado, de modo que no importa la forma como se lance, siempre caerá en el sentido deseado por el modelo curricular, teniendo en cuenta las decisiones sobre los contenidos, su distribución y peso en el currículo, la relación entre teoría y práctica y los destinos y ocupaciones esperados.

La base comporta el énfasis con que se quiere realzar el modelo. Por ejemplo, si se quiere construir un modelo de tipo ‘pragmático’, como el que se muestra en la figura, con énfasis en el aprendizaje a partir de múltiples y variadas experiencias, la base descansará sobre la cara denominada ‘práctica’: enseñanza centrada en problemas y su resolución, preparación para la vida social y cívica, énfasis en la auto-realización, orientación hacia el desarrollo de competencias y habilidades medibles y útiles.

Un modelo que esté cimentado en la cara: ‘procesos de formación’ es de tipo ‘académico’; su función principal es de preparación para el ejercicio profesional; enfatiza el desarrollo de facultades intelectuales, aprender a pensar y aprender a aprender; es más importante la estructura del pensamiento que el contenido.

En tanto que otro que esté cimentado en el contexto es de tipo ‘politécnico’: enfatiza el valor educativo de la experiencia de trabajo; intenta cerrar la brecha entre la formación general y la vocacional, entre la teoría y la práctica; preconiza la deseabilidad de alternativas entre períodos de formación y de trabajo. La educación es considerada como ‘general’ si ofrece al candidato un amplio rango de contenidos, procesos y ambientes de aprendizaje, y si se orienta al pleno desarrollo de sus facultades intelectuales, artísticas, así como de otras.

En los últimos tiempos es una constante en el ámbito contable la búsqueda y establecimiento de «objetivos a cumplir». Del mismo modo que otras ciencias aplicadas como la ingeniería, la medicina, la meteorología o la arquitectura, el epicentro de la contabilidad está determinado por objetivos específicos que presuponen la necesidad de encontrar los medios adecuados para satisfacerlos. Tales objetivos dan sentido a las normas y sistemas contables, impensables si no tuvieran fines prácticos: la contabilidad no se puede practicar sin aceptar ciertas normas y juicios de valor. Es precisamente la determinación de estos objetivos la premisa fundamental de la nueva contabilidad como disciplina normativa, y ello determina que la disciplina contable no sea una ‘ciencia pura’ sino una ‘ciencia aplicada’, esto es, orientada por objetivos.

Richard Mattessich, padre de la nueva contabilidad, se enmarca en el proyecto de lo postmoderno: la concepción positiva de la modernidad cede a la concepción instrumental de la postmodernidad. El reto más grande del investigador contable es formular, categorizar y comprobar ‘hipótesis instrumentales’, dándoles una estructura global formalizada. Se plantea, pues, el debate de concebir la teoría contable como una integración de sistemas

normativos versus sistemas positivos que utilizan elementos empíricos, cuyos presupuestos son irreconciliables con la presencia de juicios de valor en cualquiera de sus premisas o teorías pertinentes. La nueva contabilidad se concibe como una ciencia aplicada que se vale de leyes tomadas de las ciencias puras para el logro de objetivos prácticos.

Esto ha planteado nuevos desafíos para la formación y el desempeño profesional de los contables, de cara a las tendencias multiparadigmáticas que están configurando la teoría actual de la contabilidad, en que la **modernidad** y la **postmodernidad** se debaten como dos grandes conflictos de visiones⁷⁶ finiseculares; ellas oscilan entre la seguridad de **método** de las ciencias puras y la incertidumbre de la **metáfora** del diseño de modelos «hechos a la medida», según objetivos específicos que requieren de marcos conceptuales teleológicos, contruidos con ‘hipótesis instrumentales’ que relacionan de una manera directa los medios adecuados con los fines perseguidos.

NOTAS CONCEPTUALES

Las hipótesis instrumentales implican la relación formalizadora fines-medios que pueden ser comprobadas con la misma verosimilitud que las hipótesis positivas de las ciencias puras, que se basan en la relación causa-efecto. Las hipótesis instrumentales son hipótesis flexibles orientadas hacia objetivos; requieren de una formulación analítica específica, junto con una comprobación empírica para confirmar hasta qué punto se puede lograr el fin establecido de una manera satisfactoria. Estas hipótesis, pues, conllevan a la conjunción de dos ámbitos: la investigación analítica (matemática) y empírica (experimental). Se trata en esencia de hipótesis pragmáticas de relaciones formales fines-medios, por oposición a la hipótesis científicas o declaraciones propias de las ciencias puras o positivistas.

En el concierto interdisciplinario de las ciencias, el paso del método a la metáfora⁷⁷ implica la transición de ‘teorías positivas’ a ‘teorías normativas’. Ello ha tenido grandes repercusiones en el ámbito de una teoría contable normativa que busca legitimar la

⁷⁶ Los siglos XIX y XX nos han proporcionado terror hasta el hartazgo. En el marco ideológico para forjar el hombre contemporáneo, bajo una demanda general de relajamiento y apaciguamiento, coexisten dos proyectos filosóficos al cerrar el siglo: i) la **modernidad** (proyecto de lo moderno) de Jürgen HABERMAS (1981), en que se plantea la búsqueda de acuerdos en el mundo de la vida para tender un puente por encima del abismo que separa la esfera subjetiva (discurso de la ética), la esfera social (discurso de la política) y la esfera objetiva (discurso del conocimiento), franqueando así un pasaje hacia la unidad sociocultural en el seno de la cual todos los elementos de la vida cotidiana y del pensamiento encuentren su lugar como en un todo orgánico, con ideales de justicia social y bien común, y ii) la **postmodernidad** (proyecto de lo postmoderno) de Jean-François LYOTARD (1995) que no se sitúa después o en oposición a lo moderno que la incluye, antes bien: es un intento de comprender la paradoja del futuro (**post**) desde el pasado (**modo** en el latín de Petronio). Permanece oculta como un estado naciente (una obra no puede convertirse en moderna si, en principio, no es ya postmoderna), en un proceso constante de invención de nuevas reglas de juego, propias de la individualidad de cada acontecimiento, sin la preocupación de mantener la unidad del todo, dando guerra al todo y a la unidad y activando la diferenciación individual (individuación) para no seguir reglas ya establecidas o ajustarse a un paradigma dominante.

⁷⁷ El profesor Richard COYNE (1977) presenta una fundamentación filosófica a propósito de la teoría del diseño y sus interacciones con la tecnología de la información.

connivencia de hipótesis ‘instrumentales’ y ‘positivas’ de la contabilidad, una disciplina que incorpora en sus propias teorías juicios de valor y relaciones fines-medios, como es el caso de las otras ciencias aplicadas y ciencias sociales, y no la relación causa-efecto de las ciencias puras.

NOTAS CONCEPTUALES

En toda ‘teoría positiva’ se dan declaraciones de hechos o descripciones, y necesariamente se mueve en el campo del “es” o “será”, mientras que las teorías normativas tratan de recomendaciones o prescripciones condicionales, basadas en normas establecidas, se mueven, pues, en el ámbito del “sería” o “debería”

Los sistemas normativos utilizan métodos prescriptivos, mientras que los sistemas positivos, métodos descriptivos. La contabilidad es descriptiva en vez de conceptual, porque si bien puede perseguir algún fin conceptual, prevalecen los instrumentos para lograr objetivos bien definidos por una necesidad práctica. La contabilidad es una ciencia aplicada porque opera con conceptos científicos como son las hipótesis, modelos y teorías y los somete a procesos de comprobación sistemáticos, eliminando aquellos que no alcanzan los objetivos prácticos que persiguen.

Teniendo en cuenta el objetivo que persigue la investigación científica, las ciencias se dividen en puras (buscan entender las cosas mejor) y aplicadas o instrumentales (buscan fines prácticos). Si el objetivo es cognitivo (incrementar nuestro conocimiento), se obtiene ciencia pura; en cambio, si el objetivo es utilitario (aumentar nuestro bienestar y poder), se obtiene ciencia aplicada. Son ciencias puras las matemáticas, la lógica, la biología, la economía, las ciencias del comportamiento; y aplicadas, la medicina, la ingeniería, la arquitectura, la meteorología, la astronomía, la contabilidad, auditoría, el derecho.

Las ciencias puras están formadas por leyes naturales o principios generales, mientras que las ciencias aplicadas, particulares o prescriptivas explican fenómenos específicos, procurando resultados concretos y de inmediata utilidad práctica. La ciencia pura o positiva (que utiliza la relación causa-efecto) es un conocimiento desinteresado, orientado al intelecto y no tiene como objetivo prioritario el servir directamente a fines prácticos. La ciencia aplicada (que utiliza las relaciones fines-medios) persigue fines prácticos como construir un edificio, curar una enfermedad, medir los factores de la riqueza de una entidad económica.

En este orden de ideas, la función del investigador contable queda determinada por qué objetivos se han de conseguir y cuáles son los medios necesarios para su consecución; en otras palabras, su razonamiento se basa en establecer las relaciones fines-medios en vez de la relación causa-efecto de las ciencias puras. Hoy conviven en el ámbito contable las ‘teorías positivas’ y los ‘teorías normativas’, cuyos modelos se diseñan a la manera de un «juego de abalorios»⁷⁸.

⁷⁸ La expresión es de Mattessich; la utiliza en el prólogo al excelente libro de las profesoras españolas Amparo CUADRADO y Lina VALMAYOR (1998: X). En el original: «Glasperlenspiel», palabra alemana que designa el “conjunto de cuentecillas de vidrio

Mattessich (1995) emplea la metáfora «modelo cebolla» de una realidad que contiene varias capas: la realidad física, biológica, mental y social. Cada una de ellas engloba la anterior y comporta características emergentes o específicas. Por ejemplo, los sistemas contables propios de la realidad física dan cuenta de las materias primas, maquinarias, edificios y cuestiones similares, en tanto que los de la realidad social, por el tipo de deuda. Con esta metáfora se intenta clarificar las distintas realidades que acontecen ante un mismo hecho, como es el caso de las distintas capas que envuelven la cebolla. La disciplina contable, al igual que el resto de las ciencias aplicadas, es un abanico instrumental que brinda a los usuarios modelos hechos a la medida según objetivos. A decir verdad, se espera que sea la profesión contable la que suministre estos instrumentos, como acontece, por ejemplo, con la medicina, la arquitectura, y otras tantas; es por ello que el marco teórico debe ofrecer la selección de las distintas hipótesis instrumentales dependientes del fin perseguido. La información contable se suministra a los usuarios en función de sus necesidades y preferencias. Para que se cumpla tal finalidad, se debe efectuar bajo el prisma de la contabilidad como ciencia aplicada. La teoría contable establece así de una manera racional la relación de los fines deseados con los medios idóneos, haciendo hincapié que integra objetivos pragmáticos, objetivos éticos, entre otros, no sólo sobre la base de la relación fines-medios, sino también teniendo en cuenta la relación científica formal de causa-efecto.

NOTAS CONCEPTUALES

Los juicios de valor están incorporados en cualquier teoría contable, modelo o sistema. La contrastación empírica de las relaciones formalizadores fines-medios pueden ser comprobaciones estadísticas para ver si cumplen los logros deseados, o bien a través de otros medios no-estadísticos, cuestionarios, entrevistas. Son juicios de valor: máximo beneficio, valor actual, costo histórico, capital financiero, capital real o ficticio, capital realizado o no realizado, capital monetario o no monetario.

Cabe precisar que la nueva contabilidad no es considerada sólo como una teoría normativa basada en proposiciones formales, dado que su metodología normativa no excluye las proposiciones empíricas-positivas de las ciencias puras. Dicho en otras palabras, la teoría contable normativa es un juego de abalorios de argumentaciones ‘a priori’ y contrastaciones empíricas que favorecen el desarrollo y control de la propia teoría. La metáfora, por su enorme poder de construcción de mundos posibles (que no sólo hacen parte de la espontaneidad y creatividad de la retórica, sino incluso de la ciencia y la política), es una de las creaciones que mejor ilustran la posibilidad de configuración de nuevos discursos científicos. La mayoría de los problemas contables, según este nuevo enfoque, se resuelven más por ‘analogía’ que por ‘razonamiento analítico’. Se podría reconocer una conexión eficaz entre el razonamiento ‘deductivo’ y el ‘analógico’, si se tiene en cuenta que, lo que

agujereadas, con las cuales, insertándolas, se hacen adornos y labores” (Cf. Real Academia Española). Compárese la posición de Mattessich respecto de la ciencia contable, con la posición del matemático francés Henri Poincaré (1854-1912) respecto de la ciencia en general: «la ciencia son hechos. De la misma manera que las casas están construidas de piedra, la ciencia está construida de hechos; pero un montón de piedras no es una casa y una colección de hechos no es necesariamente ciencia».

en determinados momentos funciona como «caso ejemplar» (paradigmático) de un conjunto de fenómenos contables, la forma decantada por el análisis teórico permite, como caso ejemplar, ordenar y conectar los fenómenos. Lo que para unos es ‘analogía’ en relación con un caso particular tomado como paradigma, para otros es deducción de lo particular a partir de una forma general; pero tanto los unos como los otros están en la capacidad de describir las mismas clases de fenómenos y de resolver los mismos problemas.

Cabe precisar también que la creatividad de la metáfora no puede ser entendida como la simple representación del mundo establecida por la analogía o semejanza con lo real, sino que, de forma diferente, ha de entenderse como una imagen que se recrea en su propio mundo, en su propio orden de significación del cual es imagen o ecuación verbal. En otras palabras, las metáfora del nuevo orden del discurso contable estaría regida por sus propias leyes de significación, pues el discurso contable no puede ser tenido como ‘a priori’, aunque comporte algo así como un saber pre-reflexivo, es decir, no necesariamente de orden deductivo o racional, dado que es producto de experiencias y vivencias de una comunidad específica, más que de esfuerzos puramente racionales.

Para terminar este acápite recordaremos que la axiología es la teoría general de los valores. En la dimensión axiológica o ‘valorativa’, entendemos tanto la ética profesional como las competencias generales. Distinguimos, además, entre ‘contabilidad’ (disciplina) y ‘contaduría’ (profesión). De modo que la triada <corazón, cabeza, manos> incorpora ‘ética’, ‘contabilidad’ y ‘contaduría’ en la ‘cultura contable’ y además comprende el conjunto de acciones dirigidas a proporcionar a los candidatos las actitudes, los conocimientos teóricos y las habilidades prácticas para el ejercicio y las responsabilidades de la profesión contable; se plantea, además como una secuencia plausible, para dar consistencia lógica a un currículo flexible, polivalente y polifuncional que incluye seis elementos fundamentales para la estructuración curricular del modelo presentado para la educación profesional del contador que se perfila en el siglo XXI. Con base en la información contenida en los apartados: ‘estructura curricular <corazón, cabeza, manos> del saber contable’ y ‘competencias contables’, lo ideal sería que todo lector potencialmente contable haga una suerte de proyección acerca de cómo se imaginaría en tanto que contador dentro de diez años.

La triada <corazón, cabeza, manos> en la modernidad y la postmodernidad

A partir de la década de los setenta, el espíritu de historia decidió tener prisa: vivimos en un tiempo más rápido y, además, en un espacio más corto, los avances son vertiginosos e impredecibles; el hombre pierde la ‘seguridad colectiva’ en aras de buscar la diferenciación; las sociedades se precipitan al vacío en espirales de incertidumbre; se desmembra la familia nuclear y el individuo se revela contra todas las reglas convencionales; la invasión cultural mata la biodiversidad; sin distancia, se hizo inminente la internacionalización de la economía, la globalización de los mercados y la mundialización cultural y geopolítica; la guerra fría entre Estados Unidos y la antigua Unión Soviética ya se acabó: el ganador fue Alemania con la demolición del muro de Berlín; la ‘gran aldea global’ del crítico canadiense de la ‘cultura de la imagen’ Herbert Marshall McLuhan (1911-1980), se ha dividido en tres bloques que comparten Estados Unidos, la Unión Europea y tal vez China y Japón, una vez concertado el implícito acuerdo de la ‘Pax Triadica’; factores de producción como el capital y la tecnología, los bienes y las ideas, las modas y las comunicaciones fluyen libremente a través de las fronteras... pero todavía la movilidad de los seres humanos requiere de visa y crece la injusticia social en una aldea en que unos son más iguales que otros.

Y aquí llegamos a la gran paradoja de nuestro tiempo: la aldea global está llena de retenes en que el Viejo Estado Nacional negocia los términos de inserción de cada país en la región global. En el ámbito de los acuerdos hay unos deseosos de pertenecer a ella y otros temerosos de hacerlo; hay los ‘analistas de símbolos’, educados, informados, cosmopolitas, metalizados; hay los banqueros, los exportadores con capacidad de competir; pero también hay los no calificados, los agricultores tradicionales, los industriales incapaces de competir. En el pivote económico de controversia debaten por la hegemonía dos ideologías: la ideología proteccionista del Estado Benefactor que se opone a la apertura y la ideología neoliberal de la globalización. Estos dos protagonistas buscan a porfía el reencauche o el desmonte del Estado Benefactor, adoptando en la palestra política diferentes nombres: ‘integracionismo’ para el bando de los nacionalismos, las socialdemocracias, los fundamentalismos, entre otras denominaciones, y el de los ‘integracionistas’ del neoliberalismo que están adquiriendo dimensiones planetarias.

¿Hacia dónde ir en esta sociedad global del conocimiento? Tal es el reto de la postmodernidad, proyecto ideológico que no se ubica después ni se opone a la modernidad que la incluye, sino que se encuentra en su misma fase de nacimiento. Una metáfora satírica, en aras del lenguaje figurado, bien puede describirla: imaginemos un beduino árabe vestido con sus trajes típicos que representan su cultura ancestral, pero debajo de su ropaje del desierto se esconden los bluejeans, camisetas Nike y los imprescindibles walkmen. Junto al hombre de sangre beduina está el camello, pero junto al hombre postmoderno del desierto se encuentra una caseta que dice: “Drink Coke” [Tome CocaCola].

En la transición que va del método a la metáfora, se precisa que la brújula conformada por la triada anatómica <corazón, cabeza, manos> guíe el rumbo sin prisa, pero sin pausa, para no caer en la ‘anomia educativa’ que plantea la dicotomía de enfrentar la formación de un

contador práctico sin visión versus un contador teórico anquilosado. Leonardo Da Vinci, amigo entrañable de Paciolo, padre de la contabilidad tradicional en los inicios mismos de la modernidad, nos puede lograr sacar del atolladero, cuando con sensatez nos dice que «los que se enamoran de la práctica sin la ciencia, son como el navegante que entra en el navío sin timón ni brújula y que nunca sabe con seguridad adónde va. La práctica debe ser edificada sobre la buena teoría». He aquí una conjunción singular de praxis y teoría, dos facetas que los contables deben manejar en dosis de afectividad y atracción cognoscitiva.

La contabilidad clásica nace con la modernidad, momento histórico que se puso de acuerdo con el calendario, pues, en aras de la metáfora, cubre el espacio de tiempo que une la suerte de dos utopías: la utopía de Colón, que se trueca en realidad con el descubrimiento de América el 12 de octubre de 1492, y la utopía de Julio Verne, quien predijo desde la ciencia ficción la llegada del hombre a la luna, hecho realizado el 20 de julio de 1969 desde América. Pero he aquí que la contabilidad clásica, hija de la Modernidad, muere con el horror de la esvástica que marcó la hecatombe de Auschwitz en que el exterminio de miles de judíos hizo pensar en la construcción de los códigos de una racionalidad más justa y más polifónica que la estentórea voz monofónica de un Hitler, el impenetrable Señor de los Lobos, cuya personalidad admite los más contradictorios epítetos, susceptibles de ser develados sólo por la psicología profunda: carismático, psicópata neurótico, esquizofrénico paranoide, médium, poseso o el falso Mesías del genocidio hebreo y la eugenesia germana. Así nace el proyecto de lo moderno, en su afán de fraguar una racionalidad dialogada a la luz de acuerdos posibles tras el disenso, en contraste con la modernización de la razón instrumental que desencadenó la gran revolución tecnológica de fin del siglo pasado

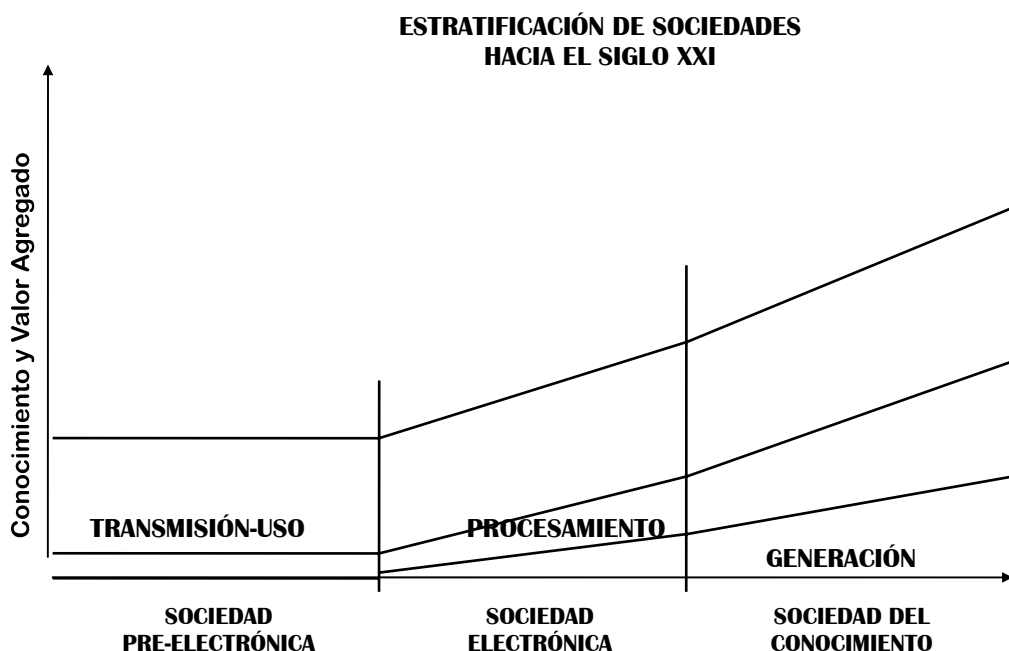
En la trastienda de todo este panorama con que termina aquel siglo, el corazón reclama autonomía para fomentar la formación en valores de la moderna ciudadanía, sobre la base de unos códigos éticos que concilien el arte (corazón), la ciencia (cabeza) y la técnica (manos). Tal es la urdimbre de la cultura del corazón: un puente que cerraría la brecha abierta entre la ciencia y las humanidades. La utopía no ha muerto, es necesario repensarla con nuevos ideales de justicia social y bien común.

Corazón, cabeza y manos son extensiones, pues, que nos sitúan en un marco conceptual plausible para la comprensión de categorías mínimamente válidas para el mejoramiento de la calidad de la educación contable en el país. Pero para conseguir esa meta se requieren conocimientos, valores y habilidades profesionales. Los fines de la educación contable y la experiencia en contabilidad han de integrar estos tres componentes, si se quiere formar profesionales contables competentes que aporten durante toda su vida a la profesión y a la sociedad en que trabajan, desarrollando y manteniendo una actitud continua de aprender a aprender (cabeza), aprender a convivir (corazón) y aprender a actuar (manos). Todo ello en aras de ‘aprender a ser’, base fundamental de la triada <corazón, cabeza, manos>.

La triada <corazón, cabeza, manos> en la emergente sociedad del conocimiento

El impacto de la tecnología de punta nos ha dejado una manera diferente de sentir, de pensar y de actuar en el mundo de la vida. Cada vez más las naciones ceden a la transición de una ‘sociedad de producción’ a una ‘sociedad del conocimiento’, producto combinado

de tres fuerzas sorprendentes y al mismo tiempo implacables: información, computador y comunicaciones. La revolución informática es el motor crucial de la nueva era, en lo que concierne a los tres focos fundamentales que iluminaron el legado del siglo XX: la teoría de la relatividad del movimiento junto con la teoría cuántica de las partículas elementales, la clonación biológica y la teoría general de la información. La ubicuidad y rápido desarrollo de la tecnología, y en particular el de la tecnología de la información, ha cobrado gran vigencia no sólo en todos los aspectos cotidianos de la sociedad electrónica sino en la cosmovisión misma de la sociedad del conocimiento; tanto por su función como herramienta de transmisión, procesamiento y generación de conocimiento y valor agregado como por su conservación e incremento en sistemas de redes que manipulan entidades informacionales cuantificables en bits.⁷⁹ La estratificación de estas sociedades frente al siglo XXI puede apreciarse en la figura siguiente:



⁷⁹ Nicholas NEGROPONTE (1995), director de multimedia del MIT, analiza el impacto de la revolución digital en los sistemas de transmisión, procesamiento y generación, haciendo hincapié más en las alternativas de selección de la información que en la misma tecnología de punta: en nuestra sociedad electrónica ya no es problema cuánta información puede transmitirse por una fibra óptica, una vez superadas las limitaciones de los sistemas analógicos, sino cómo afecta al usuario de la sociedad del conocimiento, en que el arte de buscar, escoger, decodificar y utilizar la información es el arte más difícil de nuestro tiempo..



CAPÍTULO 6

ARQUEOLOGÍA E HISTORIA DE LA CONTABILIDAD



El que no sabe llevar la contabilidad por espacio de 3.000 años, se queda como un ignorante en la oscuridad y vive sólo al día.

Según Goethe⁸⁰

1. El problema de la historicidad de los hechos contables

Con el ánimo de esbozar una síntesis histórica de la contabilidad de occidente, sin perder el rastro que dejó el espíritu pragmático de toda una herencia milenaria, conviene distinguir entre la *historia de la práctica contable*, que es anterior a la matemática y a la escritura, y la *historia del pensamiento contable*, que es hija de la antigüedad clásica de Grecia, Roma e India.

1.1. Orígenes y evolución histórica de la contabilidad

1.1.1. Antes de la escritura

Se hace preciso aquí volver a traer a las mientes a los sumerios, que poblaron la región bañada por los ancestrales ríos Tigris y Éufrates, y se servían para la escritura de signos en forma de clavos o *cuñas*, cuyo significado dependía de la posición: de aquí viene el nombre de escritura *cuneiforme*, el sistema de escritura más antiguo que se conoce. Hay cerca mil años entre los pictogramas de la contabilidad (hacia el 3500 a.C.), y la escritura cuneiforme clásica (posterior al 2500 a.C.).

⁸⁰ Citado por Jostein Gaardner como epígrafe inicial de su libro: *El Mundo de Sofía*. Ed. Siruela. Santafé de Bogotá, 1996.

Antes de remontarnos a la contabilidad arqueológica, valdría la pena familiarizarnos con un registro contable en los tiempos antiguos. La mejor guía en estos temas es el italiano Federico Melis, gran patriarca de la historia de la contabilidad, quien nos presenta un modelo de cuenta de la contabilidad sumeria que data de finales del tercer milenio antes de Cristo, en su libro: *Storia della Ragioneria*⁸¹. Se trata de una cuenta de vestidos y de lanas del período del rey Bur-Sin (2262-2254 a.C.).

[1] «37 vestidos tejidos, resto (saldo anterior).

[2] 2 talentos de lana tejidos, provenientes de Umma de Lukalla.

11 talentos de lana en 180 vestidos tejidos.

Total: 20 vestidos lum-za-du con un peso de 2 talentos.

Total: 217 vestidos tejidos con un peso de 14 talentos, 28 minas.

[3] de los cuales (salidas): 20 vestidos lum-za-du con un peso de 1 talento,

19⁵/₆ minas, 2 siclos, cuyo mik es de 27⁵/₆ minas, 6⁵/₆ siclos, cuyo ne-ku es de 11⁵/₆ minas, 8²/₃ siclos.

140 vestidos tejidos, 16 vestidos tejidos pequeños, con un peso de 9 talentos, 10²/₃ minas, 8 siclos.

Cuenta de Mikalla.

1 vestido con un peso de 3¹/₂ minas, 6 siclos; cuenta de Lukalla, cuyo ne-ku pesa 1 talento, 1¹/₂ minas, 6 siclos.

Total: 20 vestidos lum-za-du, con un peso de 1 talento, 59²/₃ minas, 7 siclos.

Total: 157 vestidos tejidos, con un peso de 10 talentos, 16 minas, han quedado consignados.

[4] Quedan: 60 vestidos tejidos, 12¹/₂ siclos de lana kur-ra; 12 minas de lana negra.

[5] Cuenta del peso de los vestidos de Ur-e-e

Año en que fue investido el Gran Sacerdote de Eridu (9º año de Bur Sin)»

Con base en la información que contiene la cuenta anterior, ¿Desea el lector aproximarse a un balance sumerio? Pues intente escribir en los paréntesis cuadrados [] el número del texto correspondiente.

Partidas negativas	[]
Partidas positivas	[]
Saldo final	[]
Saldo del período anterior encabezando la cuenta	[]

Además, invitamos al lector a analizar la veracidad de las siguientes afirmaciones:

- El nombre del titular de la cuenta es Ure-e.
- La fecha está al final.
- Aquí se puede apreciar el saldo del período anterior.
- El nombre del género de textiles es *lum-za-du*.

⁸¹ Federico MELIS, *Storia della Ragioneria (Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica)* [Historia de la Contabilidad (Contribución al conocimiento e interpretación de las fuentes más significativas de la historia de la economía)]. Dott. Cesare Zuffini, 1950, Bolonia, páginas 192-193. La cita aparece en VLAEMMINCK Joseph *Historia y Doctrinas de la Contabilidad*. Página 4.

NOTAS CONCEPTUALES

Babilonia no tenía moneda propiamente dicha; en el comercio se usaba un peso de plata llamado **talento** (30,3 kg) que tenía 60 *minas*; la **mina** (505 g), que estaba integrada por 60 *siclos*, y el **siclo** (8,4 gr), estaba dividido en 180 **granos**.

Federigo Melis, *op. cit.*, pp. 298-299, también presenta un modelo de la contabilidad egipcia que se remonta al Nuevo Imperio (18ª Dinastía, 1580-1320). Se trata de una cuenta de salario de dos esclavas. Con base en la información presentada, el lector calculará a cuánto ascendía el salario de una esclava. He aquí la cuenta:

Cuenta del salario de una esclava (XVIII Dinastía)

Por dos días de servicio de una esclava:

Un vestido valorado en..... 3½ shat

Otro, por valor de..... ½ shat

Por cuatro días de servicios de otra:

Trigo, por valor de 4 shat

6 cabras valoradas en..... 3 shat

Dinero, por valor de..... 1 shat .

Total del valor pagado.....12 shat

¿Cómo se llamaba el patrón de moneda que se utilizaba? Se ha discutido mucho de si se trataba de una moneda real o simplemente de una moneda de cuenta. ¿En qué estriba la diferencia?

Ahora es tiempo de hacer una breve revisión de algunos libros de historia de la humanidad. Es posible que encontremos algunas pistas para seguir el viaje a la semilla contable. He aquí algunas notas de clase. Es posible que todavía falte darle más coherencia. Pero es así que se toman apuntes: de aquí y allá, consultando diversas fuentes de documentación.

- **Contabilidad mental de los tiempos primitivos (10000 a.C. - 3500 a.C.):** Revolución agrícola. Desde la Revolución Agrícola hace unos 10000 años, en que se descubrió la agricultura, hasta el surgimiento de las cunas donde se mecieron las primeras civilizaciones: Sumeria, Egipto, India y China. No hay registros escritos. Aparecen los primeros pictogramas de la contabilidad hacia el 3500 a. C. El trueque es la base de intercambio comercial. Las cuentas se llevaban con los dedos o por medio de muescas en troncos de árboles, huesos de animales, tiras de cuero o tablillas de arcilla. Los pastores utilizaron piedras para contar rebaños. Algunas culturas utilizaron tarjas para controlar compras a crédito. La forma más antigua de moneda fueron el ganado y productos agrícolas como el grano.
- **Economía natural:** los pagos se hacen lo mismo en cereales y otros productos que en dinero.

1.1.2. Contabilidad escrita

- **Revolución Urbana** (3500 a. C. - 1000 a. C.). Desde la babilónicos del País de Sumer y de los faraones del Antiguo Reino de Egipto, hasta el año 1000 más o

menos, antes de nuestra era, en que los grandes imperios del Próximo Oriente (Sumeria y Egipto) se habían disgregado por completo y no eran más que un mosaico de pequeños Estados independientes. El registro contable era un oficio de escribas y sacerdotes de los templos: estaba ligado a un sistema de control contable tributario y administrativo, mediante cuentas de inventarios.

- **País de Sumer** (3500 a. C. - 323 a. C.). *Llegada de Alejandro Magno*. Usaron el sistema de numeración sexagesimal de base 60. Escribieron en tablillas de arcilla. Auge de la escritura cuneiforme (2500 a.C.). Se evidencia gran progreso en los textos contables debido al desarrollo agrícola, alfarero y textil. Las cuentas se llevaban a diario y había resúmenes mensuales y anuales de las mismas. El Código de Hammurabi (2100 a.C.) es el más antiguo testimonio contable que se conoce, se conservan 282 artículos; regula desde contratos matrimoniales hasta toda suerte de operaciones comerciales: código civil, penal, procesal y de comercio (contratos de comisiones, ventas, préstamos; donaciones y depósitos; servidumbre por deudas, comercio de esclavos; préstamos de animales, salarios, mano de obra, etc.). La contabilidad sumeria tuvo un carácter sagrado y probatorio. Las tablillas ya contenían los elementos esenciales de una cuenta (título de la cuenta, compradores, cantidad entregada a cada uno de ellos y total de dichos suministros). Las tablillas mesopotámicas simplificaban los asientos de clasificación, al ensartar las planchas con una varilla que las agrupaba como si se tratara de un libro de contabilidad de hojas cambiantes.
- **Antiguo Reino de Egipto**. (3000 a.C. - 332 a.C.). *Llegada de Alejandro Magno*. Emplearon el sistema de numeración decimal. Se conocen 4 tipos de escrituras egipcias: jeroglíficos puros (inscripciones sobre piedra); hierática (papiros), demótica (popular), copta (alfabética). Sacerdotes y escribas redactaban en papiros documentos contables: recibos de pago de impuestos, arriendos, etc.; contratos dialogados de alquiler de tierras, semillas, animales, instrumentos agrícolas, trabajadores y construcciones; reconocimiento de deudas (frente a terceros) en especie: dátiles, cerveza, candelas, ovejas, lana, etc., pagables cerca de los lugares donde los deudores tenían su campo. Los dátiles parece que remplazan la moneda, una granja era pagada en dátiles y así los impuestos. A veces se pagaba en plata, tratándose de metal no de moneda, como en los sumerios, cuyo peso se definía en *minas* (500 gramos); los intereses se calculaban en *ciclos de plata* (peso de 8 gramos), aunque el cálculo de una deuda tal también se podía hacer en *dátiles*. Las matemáticas egipcias no conocían más que la suma. Los rollos de papiros permitían el registro cronológico durante largos períodos contables. La contabilidad egipcia fue de carácter público. Sus registros tenían los datos esenciales de una cuenta, al igual que sus colegas sumerios.
- **Egipto Ptolemaico o helenizado**. (332 a.C. - 642). *Conquista de Alejandría por Omar*. Escritura demótica y alfabética. Son casi mil años de influencia griega. Los papiros de Zenón ilustran muy bien cómo se llevaban las cuentas a mediados del siglo III a.C. Fue este Zenón un reconocido contable de la hacienda privada y de las cuentas públicas durante el auge del Egipto Ptolemaico, en que coexistía el doble

sistema de economía: natural y monetario. La contabilidad de Zenón revela la tendencia de aplicar un sistema de control riguroso de ingresos y gastos. Los templos son el centro de operaciones financieras mediante un sistema bancario estatal que dieron al país gran impulso económico. La dignidad de banquero real era hereditaria: hacían préstamos con interés, tanto por cuenta del Estado como por cuenta propia; practicaron el sistema de giro para agilizar y dar seguridad a las transacciones entre Roma y Alejandría; expedían recibos por depósito de dinero en pedazos de cerámica que los arqueólogos denominan ‘óstraka’: así se especificaba la fecha (día, mes, año del reinado), el nombre del banco y del titular, el nombre del pagador, la denominación del impuesto (si se trataba de un impuesto), la suma pagada, en letra, y luego con números y las firmas del banquero y del interventor real (otro funcionario). El registro de ingresos y gastos se hacía en las ‘efemérides’, llamados así por usarse a diario.

A medida que avanzamos en la consulta de las fuentes de documentación, unas más actualizadas que otras, probemos ahora a realizar una breve carta de navegación, para lograr esbozar un marco de referencial espacial, temporal y conceptual de la evolución histórica de la contabilidad.

A. CONTABILIDAD EN LA ERA AGRÍCOLA (8000 A. C. – S. XVII D. C.)

1º Orígenes arqueológicos: cercano oriente (8000 a. C. – 2000 a. C.)

- a. Contabilidad mesopotámica por fichas (8000 a. C. – 6000 a. C.): antes de la aritmética.
- b. Origen de la aritmética como necesidad de registro contable (6000 a. C.).
- c. Contabilidad mesopotámica por fichas-envolturas (6000 a. C. – 3250 a. C.).
- d. Origen de la escritura como necesidad de registro contable (3500 a. C.).
- e. Evolución histórica de la práctica contable (3500 a. C. 2000 a. C.).

2º Orígenes antiguos del pensamiento contable: culturas indo-grecolatina (300 a. C.)

- a. India: origen técnico; pensamiento administrativo: *Arthashastra* (321 a. C.) de Kautilya). El fin de la economía es el aumento de la riqueza, sin importar el interés social.
- b. Grecia: origen ético: *Ética a Nicómaco* y *Política* (350-335) de Aristóteles. El fin de la economía es la redistribución de la riqueza (bien común).
- c. Roma: origen jurídico (*Lex Poetelia Papiria de nexis*, 325 a. C.), prohibición de prestar a interés contra los órganos del cuerpo.

3º Orígenes feudales del pensamiento contable: Edad Media (s. V – s. XV)

- a. **Mundo bizantino** (330-1453): cultura de la escritura. Los registros contables tienen validez en tanto que son escritos, en contraste con el carácter religioso de los

negocios vinculantes de los romanos, y de la contabilidad en los tiempos antiguos, con el rigor severo de la cultura de la modernidad.

- b. **Mundo árabe-persa** (s. VII – XV): estructura algebraica de las cuentas. El matemático persa musulmán **Al-Khwarizmi** (de cuyo nombre viene «álgebra») escribe en 820: *Kitab al Abr* (Libro de la reducción y cotejo de términos). El persa musulmán Abdullah Ibn Mohamed Al-mazenderani, nacido en Teherán (hoy Irán, en aquella época Persia) escribe en 1363, un libro en que se explica la contabilidad por partida doble: *Risale-i-Felekiye* (Libro de los registros contables en taquigrafía), escrito en árabe-iraní.
- c. **Mundo cristiano** (s. XII – s. XIV): Orígenes premodernos del pensamiento contable: Teoría de la agencia.
 - Orígenes del control fiscal de la hacienda.
 - Guillermo el Conquistador (1027-1087), rey de Inglaterra desde 1066 hasta 1087). Para tener conocimiento de sus dominios, en 1086 ordenó a sus funcionarios hacer un censo de las tierras de su reino que se compiló en el *Domesday Book* (Libro del Día del Juicio Final) cuyo manuscrito original estaba formado por dos volúmenes. La obra fue llamada así para garantizar la transparencia en el pago de impuesto que sus súbditos debían entregarle bajo el dictamen del temor de Dios.
 - Contabilidad feudal por tarjetas (*tallies*) los primeros recibos, hechos en maderos, de los que se tiene evidencia.

B. CONTABILIDAD EN LA ERA INDUSTRIAL (S. XVIII – 1970s)

1º Orígenes modernos del pensamiento contable: partida doble (s. XII-XIV)

- a. Creación histórica de la ciudad medieval (s. XII), que dio origen a la era del capital. Contabilidad como representación de la actividad comercial.
- b. Auge de la contabilidad mediterránea (s. XIV – XV).
- c. Primera gran revolución de la contabilidad en la modernidad: Pacioli
- d. Fra Luca Bartolomeo Pacioli, publica una enciclopedia de matemáticas (el primer libro de matemáticas impreso): *Summa de Arithmetica, Proportioni et Proportionalità* (Suma de Aritmética, proporciones y proporcionalidades) (1494), en cuya parte IX: *De computis et scripturis* (De las cuentas y las escrituras), traducida del italiano antiguo con gran riqueza de notas, por Esteban Hernández Esteve.
- e. El sistema de representación contable modela tres factores de productividad: capital tierra y trabajo.

2º Aparición de las primeras escuelas modernas de pensamiento contable (Propuesta de Antonio Lopes de Sá).

- a. **Materialismo sustancial.** Representantes: Francesco Villa (fundador), Besta, Zappa y Masi.

- b. **Personalismo.** Representantes: Giuseppe Cerboni (fundador), Giovanni Rossi, Giovanni Massa, Francesco Alberigo Bonalumi, Vincenzo Gitti.
- c. **Controlismo.** Representantes: Fabio Besta (fundador), Carlo Ghidiglia, Pietro D'Alvise, Vittorio Alfieri, Pietro Rigobon, Francesco De Gobbis.
- d. **Reditualismo.** Representantes: Eugen Schmalenbach (fundador), Mallberg, Geldmacher, E. Walb, K. Mallerowics, M. R. Lehmann, W. Rieger, F. Leitner, A. Hoffmann.
- e. **Hacendalismo.** Representantes: Pietro Onida (fundadores), Lino Azzini, Carlo Masini, G. Cudini, Aldo Amaduzzi.
- f. **Patrimonialismo.** Representantes: Vicenio Masi (fundador), Francisco D'Auria, Alberto Arevalo, Jaime Lopes Amorrin, José María Fernández Pirla.

3º Segunda gran revolución de la contabilidad en la Modernidad

- a. Mattessich publica en 1957: *Towards a General and Axiomatic Foundation of Accounting. With an Introduction to the Matrix Formulation of Accounting Systems* (Hacia una teoría general y axiomática de la contabilidad. Con una introducción a la formulación de matrices de los sistemas contables).
- b. Análisis matricial de la contabilidad de Mattessich.
- c. Mattessich contribuye a la invención de la hoja de cálculo, que impulsa el desarrollo de la contabilidad financiera, con apoyo en la tecnología de información.
- d. Relación estrecha entre contabilidad, finanzas y contabilidad.

4º Aportes de la Filosofía de la ciencia a la Contabilidad

Programas de Investigación Contable de Leandro Cañibano	
1. Jurídico-administrativo	
<i>Ubicación temporal</i>	Doctrina contable del siglo XIX
<i>Objetivo</i>	Conocer la situación patrimonial para cumplimiento de obligaciones frente a terceros.
<i>Características</i>	Fijación externa de normas de registro y tratamiento de la información.
<i>Representantes</i>	Cerboni (responsabilidades jurídicas).
<i>Subprogramas</i>	
Lógico-deductivo:	El proceso generador de códigos y leyes sigue un proceso lógico-deductivo.
Aceptación generalizada:	Principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA). Su aceptación es de reconocimiento general con base en la práctica exitosa (método inductivo).

	Teleológico	Marco conceptual para la elaboración de la norma contable a partir de <i>objetivos</i> , propósitos, usuarios. Los fines justifican los medios. Subordinación de la norma a los objetivos específicos del ente económico, el modelo político o la política macroeconómica o macrosocial.
2.	Económico	
	<i>Ubicación temporal</i>	Desde finales del siglo XIX, con mayor énfasis en la primera guerra mundial.
	<i>Objetivo</i>	
	<i>Características</i>	
	<i>Representantes</i>	<i>Fabio Besta (fundamentación económica)</i> <i>Eugen Schmahlenbach (Balance Dinámico)</i>
	<i>Subprogramas</i>	
	Beneficio verdadero	Se busca sustento de la contabilidad en la teoría económica para calcular un único beneficio, en función de las diferentes necesidades de los usuarios. Métodos deductivos y normativos.
	Comportamiento del decisor	«La información contable es materia prima dentro de un modelo decisión (más o menos especificado) que tiene en cuenta el entorno y las características del usuario decisor, cuya eficiencia se mide en función de la utilidad que le proporcione para conseguir objetivos específicos». CAÑIBANO (1995).
	Teoría contable positiva	Su objetivo es explicar y predecir la práctica contable de las empresas. No existe una única teoría que explique un conjunto de fenómenos sino que compiten varias teorías al explicar y predecir un conjunto de observaciones, imponiéndose una de ellas.
3.	Formalizado	
	<i>Ubicación temporal</i>	Desde la década de los años sesenta.
	<i>Objetivo</i>	Axiomatización y formalización de la contabilidad financiera.
	<i>Características</i>	Intentos por encontrar fundamentos teóricos de la contabilidad y formalizar en forma rigurosa sus enunciados, mediante métodos lógico-matemáticos.
	<i>Representantes</i>	Richard Mattessich
	<i>Subprogramas</i>	Contabilidad Matricial

Paradigmas / Enfoques Contables de Ahmed Belkaoui (1981)

Clásicos

Antropológico / positivo-inductivo
Del beneficio verdadero / normativo-deductivo

Utilidad en la decisión

Modelos de decisión
Decisores
 Comportamiento agregado del mercado
 Inversor individual / decisión del mercado
Valor económico de la información

Emergentes

Teoría de la agencia
Enfoque positivo de la contabilidad
Efectos económicos en el mercado de capitales
Conducta: el proceso humano de la información
Contabilidad del conocimiento: medición del capital intelectual
Contabilidad y Auditoría Ambiental
Contabilidad Cultural

Tradiciones investigativas / programas (Research Traditions/programmes) de Richard Mattessich

n° 1: Programa de Gerencia (Stewardship programme)

Elementos teóricos:

Gerencial I	Primera fase: <i>teoría del costo histórico de adquisición</i> Periodificación plena para el cálculo de ingresos y gastos por el precio de compra, asignación de costos de depreciación de activos en función de su vida útil, principio de empresa en marcha.
Gerencial II	Segunda fase: <i>teoría original de la agencia</i> Enfoque descriptivo de agencia, no relacionado con la economía de la información; costos de agencia según el riesgo, los objetivos entre principal (propietario) y agente (dirección), nivel de control.
Gerencial III	Tercera fase: <i>teoría de la agencia-información asimétrica</i> Teorías sobre relaciones contractuales de riesgo compartido por el principal y el agente, destacando el papel relevante que tiene el suministro de información contable en economías asimétricas.

Funciones de la contabilidad

Tarea: control de la responsabilidad contable (accountability).
Objetivo: información necesaria para acordar una base contractual eficiente.

n° 2: Programa de Valoración e Inversión (Valuation-investment programme)

Elementos teóricos:

Valuación I (activo)	Primera fase: <i>teorías de los costos actuales y valor presente</i> Valor actual, valor de reposición y valor de realización.
Valuación II (capital)	Segunda fase: <i>teorías del riesgo compartido</i> El riesgo lo asumen no sólo el agente y el principal, sino que también recae sobre inversores, acreedores y demás estamentos rela-

	Valuación III (ingresos)	cionados, valoración de las predicciones del mercado. Tercera fase: <i>teorías de los mercados de capitales</i> Hipótesis del mercado eficiente: dado un mercado eficiente la información contable puede inferirse mediante la observación de la variación de los precios, los valores y el volumen de contratación.
	<i>Funciones de la contabilidad</i>	
	Tarea:	Valoración del activo, el capital y la renta
	Objetivo:	Eficacia en la signación de recursos y las decisiones de inversión.
n° 3:	Programa de información estratégica (Information-strategic programme)	
	<i>Características fundamentales</i>	
	α) Naturaleza	<i>Es más un ‘programa’ que una ‘tradición de investigación’. Con independencia de la tradición investigativa pertinente, ofrece una alternativa metodológica para integrar la contabilidad.</i>
	β) Aporte	<i>Constituye un aporte de Mattessich a la contabilidad financiera, aunque el autor no se reconoce como su precursor. Orientación hacia una contabilidad específica y hacia modelos de gestión por objetivos, contra la aceptación dogmática de un fin único, global o indefinido.</i>
	γ) Hipótesis	<i>Hipótesis instrumentales para distintas aplicaciones, desde la relación fines-medios y la concepción de contabilidad por objetivos múltiples. Premisas básicas fundamentan ciertas redes teóricas. Se abandona la búsqueda de principios absolutos de la ciencia.</i>

C. CONTABILIDAD EN LA ERA DEL CONOCIMIENTO (1970 – HOY)

1º Problemáticas de valoración Contable

- Los investigadores Watts y Zimmermann realizan pruebas empíricas de hipótesis de mercados eficientes que repercuten en la valoración contable.
- Enfrentamiento entre escuelas positivas (empíricas) de orientación económicas y escuelas normativas de la contabilidad, que configuran diversos enfoques teoría y metodologías investigativas de la práctica contable y auditora.
- Problemáticas de la valoración del capital intelectual. Contabilidad de intangibles
- Grandes escándalos financieros. Lecciones de Enron.
- Problemáticas de transparencia contable, desregulación de los mercados, y contabilidad en tiempo real.

2º Problemáticas de regulación contable

- Problemáticas de adopción, adaptación o armonización de estándares internacionales de contabilidad y auditoría.
- Falencias técnicas en la estructura regulatoria de la normalización contable.

3º Fracaso de la investigación contable para solucionar problemas de la práctica contable

- a. Problemas en el diseño de modelos de teoría contable.
- b. Deficiente manejo de competencias comunicativas de los contadores en ejercicio.
- c. Divorcio entre educación, investigación y práctica contables.

1.2. Otros puntos de vista acerca de la evolución histórica de la contabilidad

Hay divergentes puntos de vista entre los mejores historiadores; unos, desde una perspectiva cultural, distinguen cuatro épocas, teniendo en cuenta las grandes *categorías de la historia universal* (edades antigua, media, moderna y contemporánea), y las distintas formas que adoptó el mensaje de la contabilidad en torno a los *modos de producción* (esclavismo, feudalismo, capitalismo mercantilista, capitalismo industrial y capitalismo financiero). Otros, los más a decir verdad, desde una concepción interna de la historia de la ciencia, fijan hitos cruciales en la evolución del pensamiento contable; distinguen tres períodos de elaboración histórica: *empírico, clásico y científico*.

Etapas de la evolución histórica de la contabilidad <i>Perspectiva cultural de Federico Gerz Manero</i>
--

Historia de la contabilidad a nivel universal

Edad Antigua: (4000 a.C. - 476) Caída del Imperio Romano de Occidente por los bárbaros	<i>Modo de producción esclavista</i> Invención de la escritura y los números Creación de unidades económicas con base en la división del trabajo
Edad Media: (476 - 1453) Caída de Constantinopla en poder de los Otomanos	<i>modo de producción feudal</i> Contabilidad por partida simple y de tipo memorial, aparición del crédito y de sociedades comerciales, representación comercial por contratos de comisión.
Edad Moderna: (1453 - 1789) Revolución Francesa	<i>modo de producción mercantilista</i> Generalización del uso de la imprenta; publicación de la <i>Summa</i> de Paciolo; contabilidad por partida doble; nace el capitalismo en su fase mercantilista; y surgimiento del gremio de contadores.
Edad Contemporánea: (1789 hasta nuestros días) Llegada del hombre a la Luna	<i>modo de producción capitalista</i> Revolución industrial; expansión del comercio; desarrollo de la contabilidad de costos; fases industrial, financiera e imperialista del capitalismo; desarrollo de nuevos modelos contables.

Historia de la contabilidad a nivel local

Historia de la Profesión Contable en Colombia
Historia de la Contaduría Pública en América Latina
Historia de la Contaduría Pública en los Estados Unidos y Canadá

Etapas de la evolución histórica de las Corrientes Doctrinales
Perspectiva disciplinar de Vicente Montesinos Julve

1. PERÍODO EMPÍRICO:

Ubicación temporal:

Desde los orígenes hasta la publicación en 1494 de la *Summa* de Paciolo.

Características generales:

Sistema de registro contable incompleto (de representación únicamente) por medio de cuentas, con el método de partida simple.

2. PERÍODO CLÁSICO:

Ubicación temporal:

A partir de la publicación de la obra anterior, donde el profesor Paciolo expone la teoría de la partida doble hasta principios de nuestro siglo.

Características generales:

Sistema de registro contable completo: de representación y de coordinación de cuentas. Aparición de las distintas escuelas de pensamiento contable.

Escuelas Clásicas:

Las escuelas de la etapa clásica ponen de manifiesto la vinculación entre contabilidad y disciplinas económicas. Sin embargo, el concepto de valor económico, como elemento consustancial de la contabilidad, no aparece sino hasta finales del siglo XIX y comienzos del XX. La escuela culmina con los inicios del período económico, que surge con el neocontismo centroeuropeo, antecedente de la nueva contabilidad.

1. Escuela contista:

• Características:

Delaporte acuña el principio de la personalidad moral de la empresa, distinguiéndola de su propietario. Los movimientos de las cuentas se explican y justifican por un conjunto de reglas que constituyen la esencia de la partida doble. Quien recibe un valor es siempre deudor del mismo, y quien lo entrega es su acreedor (norma básica).

A este período se debe la teoría *cinquecontista*, sistema de llevar los registros utilizando no más de cinco cuentas del propietario.

• Ámbito temporal:

Siglo XVIII. Primera escuela contable en la modernidad.

• Representantes:

- René Delaporte (fundador), autor en 1685 del *Traité de la Science des Négociants et Teneurs de livres*.
- Edmond Degranges, padre, autor en 1795 de *La Tenue de Livres Rendue Facile*.

- Aporte:

Primera teoría en torno al funcionamiento de las cuentas; utilización de fórmulas algebraicas para demostrar relaciones existentes entre determinadas cuentas.

2. Escuela lombarda:

- Características:

Se elaboran teorías científicas con base en la relación entre la contabilidad y la administración. El control de la empresa constituye el objetivo de la contabilidad, complejo de nociones económico-administrativas aplicadas al arte de llevar las cuentas.

- Ámbito temporal:

Siglo XIX y principios del siglo XX.

- Representantes:

- Francesco Villa, autor en 1840 del libro: *La comptabilità applicata a la amministrazione private e pubbliche* y en 1850 del libro: *Elementi di amministrazione e comptabilità*.

- Aporte:

Comienzo del período científico-administrativo de la contabilidad: la teneduría de libros queda separada de los principios económicos-administrativos que rigen el arte de llevar las cuentas.

3. Escuela jurídico-personalista:

- Características:

Segunda en importancia entre las grandes escuelas contables. Para Cerboni la contabilidad es «la doctrina de las responsabilidades jurídicas que se establecen entre las personas que participan en la administración del patrimonio de las empresas». Se destaca la naturaleza económica de la contabilidad y se la vincula con otras disciplinas relacionadas con la actividad económica. Así, Cerboni afirma que: «...el pensamiento se manifiesta en tres aspectos diferentes: económico, administrativo y de teneduría... Los tres, que dan lugar a ciencias diversas, en el caso particular del ámbito empresarial, se encuentran reunidos en una unidad orgánica: el pensamiento logismológico que, considerado como síntesis máxima de los demás aspectos, constituye la esencia de la contabilidad, a la cual deben atribuirse finalidades teóricas (estudio de las leyes que gobiernan a las empresas, consideradas aisladamente y con relación a otras) y finalidades prácticas (estudio de normas por las que las haciendas deben organizarse, ser gobernadas y dirigidas para conseguir su objetivo propio).

- Ámbito temporal:

Finales del siglo XIX.

- Representantes:

- Giuseppe Cerboni, creador de la logismografía. Obras: *Primi sagi de logismografia* (1873). *La ragioneria scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e sociali* (1886).

- Aporte: Responsabilidades jurídicas de las personas que intervienen en la empresa; naturaleza económica de la contabilidad y su vinculación con otras disciplinas; primer planteamiento formalizador de la disciplina en seis axiomas, cada uno de los cuales acompañados de varios corolarios.

4. Escuela Materialista o Controlista:

- Características:

Opuesta a las escuelas personalistas. Pone especial énfasis en el carácter económico de la disciplina contable. Besta considera que su objeto de estudio es el control de la hacienda, mediante el análisis de sus diferentes valores, a cada uno de los cuales se abre una cuenta, y no a las personas subyacentes; además distingue tres funciones en la administración hacendal: gestión, dirección y control de la riqueza hacendal, siendo esta última la función primordial de la contabilidad, ciencia del control económico de las empresas de cualquier tipo, por medio de la aplicación ordenada de normas al control de las distintas haciendas.

- Ámbito temporal:

Siglo XIX y principios del siglo XX.

- Representantes:

- Fabio Besta, autor en 1891 del libro: *Corso di Ragioneria*. [Curso de Contabilidad]

- Aporte:

Fabio Besta dio origen de la moderna ciencia contable: delimitó la contabilidad en relación con la economía de la empresa, destacó la función económica de la cuenta en su visión económico-administrativa del patrimonio, formalizó la contabilidad con tres axiomas fundamentales.

Escuela Económica Primitiva:

5. Neocontismo económico centroeuropeo:

- Características:

La contabilidad forma parte de la economía y su objeto es la realidad económica de la empresa. El registro contable se hace de acuerdo a un plan contable preestablecido. La información contable sirve de base para la futura dirección de la empresa. Los elementos patrimoniales se definen por la relación causa-efecto. Las cuentas que corresponden a causa siempre están en el pasivo y las de efecto, en el activo.

- Ámbito temporal:

Finales del siglo XIX.

- Representantes:

- El húngaro Joseph Skarza, autor en 1822 de: *Lehrbuch der Komptabilitätswissenschaft* [Manual de Ciencia Contable]. El suizo Frederick Hügli, autor en 1871 de: *Lehrbuch der Allgemeinen Verrechnungswissenschaft* [Manual de Contabilidad General].

- El ruso, nacionalizado en Suiza, autor de: *Science de la Comptabilité*, 1897. [Ciencia Contable]. *Grundlegung der Verrechnungswissenschaft*, 1908. [Fundamentos de la Ciencia Contable].

- Aporte:

En el neocontismo de Golberg puede encontrarse el germen de la nueva contabilidad.

3. PERÍODO CIENTÍFICO:

Ubicación temporal:

Primer cuarto del siglo XX hasta nuestros días.

Características generales:

En este período se supera el enfoque legalista de la concepción de las responsabilidades jurídicas de Cerboni, se consolida la evolución del pensamiento contable hacia un enfoque netamente económico; se adoptan las concepciones industriales de Taylor y Fayol y la de la economía hacendal de Gino Zappa. En las últimas fechas, la contabilidad se está enmarcando en los diversos enfoques: formal, con la aplicación de la teoría matemática; conductistas y comunicacionales, con la inserción de la contabilidad gerencial en el entorno de la contabilidad internacional; ambiental, con grandes desarrollos en la elaboración de cuentas ambientales; valor agregado, con el surgimiento de la contabilidad del conocimiento que desarrolla una ecuación para medir el capital intelectual de un ente económico, entre las realizaciones más significativas.

Escuelas Económicas Modernas:

La escuela neocontista pone los cimientos de una visión más moderna de la contabilidad. Se abandona el personalismo de las cuentas. El objetivo de la contabilidad es la determinación y análisis del valor económico, factor indispensable para la toma de decisiones. No obstante, el movimiento de las cuentas sigue siendo relevante, de ahí la denominación 'neocontista', con la que se conoce esta escuela, pero esta tendencia decrece a medida que avanza el siglo XX y se progresa en los intentos formalizadores de la contabilidad. En Estados Unidos es notoria la tendencia de búsqueda del beneficio empresarial, dando origen a una línea de pensamiento que se conoce como 'búsqueda del beneficio verdadero'.

1. Neocontismo económico francés:

- Características:

El valor es la piedra angular de la contabilidad, que trata de las concepciones, coordinaciones, transformaciones y clasificaciones de todos los valores materiales o jurídicos, servicios, desembolsos y otros que influyen en las situaciones de los patrimonios privados o públicos. Las funciones de la contabilidad son histórica, estadística, económica, financiera, de ordenación, de comparación y de control.

- Ámbito temporal:

Principios del siglo XIX.

- Representantes:

- Jean Bournisien, autor en 1919 del libro: *La Comptabilité Industrielle*. [Contabilidad Industrial].

- Jean Dumarchey, autor en 1919 del libro: *Théorie Positive de la Comptabilité* [Teoría Positiva de la Contabilidad].

- Aporte:

Énfasis especial en el concepto de valor.

2. Neocontismo alemán de la economía de la empresa:

- Características:

Hay un tratamiento más elaborado del concepto de valor y de sus implicaciones en la empresa. El balance dinámico es un balance orientado hacia el análisis de la rentabilidad de las empresas.

- Ámbito temporal:

Principios del siglo XIX.

- Representantes:

Eugen Schmalenbach, autor en 1926 de: *Dynamische Bilanz [El Balance Dinámico]*.

- Aporte:

Fundó una sólida tradición alemana en el tratamiento de la economía de la empresa y, en su seno, de la contabilidad, basada en el concepto de valor y en la determinación económica del beneficio.

3. Neocontismo italiano de la economía hacendal:

- Características:

Vinculación de la contabilidad con la economía de la empresa. Se considera que existe una ciencia única de la administración, que comprende tres disciplinas: la doctrina administrativa, la organización científica y la revelación hacendal (contabilidad propiamente dicha), estas ramas constituyen una unidad orgánica indisoluble.

- Ámbito temporal:

Principios del siglo XX.

- Representantes:

- Gino Zappa, autor de las siguientes obras: *Il Reddito di Impresa. Scritture Doppie, Conti e Bilanci di Aziende Commerciali*, 1950. *[La Utilidad de la Empresa. Partida Doble, Cuentas y Balances Comerciales de Hacienda]* *Nuevas Tendencias en el Estudio de la Contabilidad*, 1962.

4. Neocontismo Italiano de la Escuela Patrimonialista:

- Características:

«El objeto de la contabilidad es el patrimonio hacendal, considerado en sus aspectos estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo... y su fin es el gobierno oportuno, prudente, conveniente, de tal patrimonio en las empresas y en los entes de cualquier naturaleza, sea en situación de constitución, sea en situación de gestión, sea en situación de transformación, cesión, fusión o liquidación». Masi (1943).

- Ámbito temporal:

Mediados del siglo XX.

- Representantes:

Vicenzo Masi, autor en 1943, de la obra:

La Ragioneria come scienza del patrimonio. [La contabilidad como ciencia del patrimonio]. Statica Patrimoniale, 2 tomos, 1946. *Dinamica Patrimoniale*, 4 tomos, 1946. *Rilevazione Patrimoniale*, 2 tomos, 1946. [Revelación Patrimonial] *Filosofía de la contabilidad*, tomo 3, 1956

- Aporte:

Fundador de la escuela patrimonialista. Aduce que la contabilidad tiene tres ramas: estática, dinámica y manifestación contable o escrituración.

5. Neocontismo en Estados Unidos:

- Características:

Hay dos tendencias: la primera, de carácter pragmático, considera que las reglas contables son producto de la experiencia, más que de la lógica; la segunda, de carácter lógico, trata de establecer generalizaciones que justifiquen la práctica con apoyo de inferencias deductivas.

- Ámbito temporal:

Primera mitad del siglo XIX.

6. Escuela Económico-Deductiva Norteamericana:

- Características:

La regulación contable norteamericana impulsó un adecuado desarrollo de la teoría contable; el período se conoce como la edad de oro de la investigación teórica en contabilidad, disciplina que se busca fundamentar en la teoría económica en general y en el cálculo del beneficio en particular. Se aplica la lógica postulacional para la generalización de conceptos contables básicos. Su intento formalizador es positivista, con derivaciones normativas.

- Ámbito temporal:

Décadas de 1950 y 1960.

- Representantes:

Moonitz: *The Basic Postulates of Accounting*, [Postulados Básicos de la Contabilidad], 1961, Sprouse y Moonitz: *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises [Conjunto Tentativo de Principios Contables Generalizados para Empresas de Negocios]*, 1963.

- Aporte:

Establecimiento de Postulados Básicos de la Contabilidad sobre su entorno, el ámbito propio de la contabilidad, de tipo imperativo, principios y reglas concretas. Beneficios, relativos a la contabilidad de la empresa. Su intento formalizador es positivista, pero en ocasiones se introducen derivaciones normativas. Se enuncian reglas básicas de valoración y reconocimiento de beneficio, se abordan cuestiones como atribución del beneficio, principio de realización, concepto y valoración de activos.



CAPÍTULO 7

EVOLUCIÓN DE LA TEORÍA CONTABLE



La filosofía de la ciencia sin historia es vacía y la historia de la ciencia sin filosofía de la ciencia es ciega.

Según Kant⁸²

Evolución histórica de la teoría contable

En la evolución histórica de la disciplina, se plantea el problema de los límites de la contabilidad en los procesos de transición de la contabilidad clásica del hacer a la contabilidad moderna, conformada ahora por cuerpos de doctrina y saberes teóricos multidisciplinares, cuyos marcos conceptuales están ceñidos por cinturones de seguridad, tejidos en el seno de criterios interesantes de la moderna socioepistemología, según sean las megatendencias contables que se deseen agrupar, enfocando sus análisis en una perspectiva histórica a través de la evolución del propio pensamiento contable. Con base en los métodos históricos de filosofía de la ciencia se evidencian dos grandes enfoques:

Enfoque paradigmático

Los defensores de este enfoque consideran la evolución de los hechos contables como un largo proceso de gestación y acumulación explosiva de técnicas y conocimientos que generó dos grandes revoluciones de la contabilidad.

Primera gran revolución de la contabilidad: Paciolo

La inició Paciolo⁸³ en 1494, y estableció las características paradigmáticas de la escuela italiana⁸⁴ que perduró a pesar de una enconada disputa entre enfoques doctrinales hasta

⁸² Adaptación de Imre Lakatos de una famosa cita de Kant de su *Crítica de la razón pura* (B 75-A51): «Los pensamientos sin contenido son vacíos; las intuiciones sin conceptos son ciegas». Así comienza el gran filósofo de la ciencia la introducción de las memorias de un congreso: *Historia de las Ciencias y sus Reconstrucciones Racionales*.

⁸³ No hemos de olvidar que Paciolo no inventó la Partida doble. Se limitó, como él mismo hace constar en su obra, a explicar cómo los comerciantes de su época llevaban en la práctica su

últimos del siglo XIX y principios del XX⁸⁵, centuria de gran fertilidad en que hirvió el caldo disciplinar de casi todas las ciencias, tras muchos siglos de cocción.

La escuela italiana comprende todo un conjunto de escuelas clásicas. En su contexto se desarrollaron teorías clásicas sobre la partida doble, para la resolución de problemas de la empresa, mediante la elección de una teoría jurídico-administrativa o de una teoría económico-hacendal de la contabilidad, como opciones contrapuestas.

contabilidad. Hablamos de invención porque la partida doble, como procedimiento contable básico, no fue un descubrimiento, sino un método *formal*, un algoritmo aritmético «porque la aritmética era la única herramienta de cálculo a disposición de los comerciantes, y casi la única herramienta de cálculo perfectamente conocida» Ballester (1979: 131). Durante toda la contabilidad clásica que inicia Paciolo, el objetivo de la partida doble tradicional era la representación y coordinación de cuentas (ordenar y clasificar los movimientos comerciales en un conjunto de cuentas), de tal modo que al cuadrar se detectasen los errores del cálculo.

⁸⁴ La escuela italiana (o escuela de la práctica) fundada por Paciolo, padre de la contabilidad clásica que extiende sus dominios hasta principios del siglo XX. El profesor Ballester (1979: 18) identifica dos concepciones bien demarcadas que resumen las características comunes de casi todas las doctrinas sobre la partida doble de este período: 1° **Concepción material de la contabilidad**. La contabilidad en general y la partida doble en particular son explicadas en función de algo material y concreto: es un ‘conjunto de personas físicas o jurídicas’ en la *teoría personalista*; es un ‘conjunto de bienes y servicios económicos’, de naturaleza física o jurídica, en la *teoría controlista* o *económica*; es un ‘valor económico’ en la *teoría valoralista*; es un ‘conjunto de interacciones entre financiación e inversiones’ en la *teoría economigráfica*. 2° **Concepción monobjeto de la contabilidad**. La identificación de la contabilidad con alguno de sus objetos posibles ha enfrentado diversas teorías. Los objetos de estudio varían según las teorías; los constituyen las responsabilidades jurídicas de los socios en la *teoría personalista* o ciertas relaciones de inversión-financiación en la *teoría economigráfica*. Estas teorías no habrían surgido como antagónicas si se hubiera pensado que un método contable no tiene por qué referirse a un objeto único, de modo que tales objetos no se excluyen, sino que pueden ser compatibles.

⁸⁵ En la época en que aparece la *Summa* de Paciolo, «la Química se desprendía de las nebulosidades de la Alquimia, la Biología era una fantástica colección de errores y la Medicina tenía más en común con el curanderismo que el que tiene actualmente. Sería conveniente ver cómo esta disciplina -no me aventuro a llamarla ciencia- se compara en antigüedad con las más arrogantes ciencias naturales». Hatfield (1924). En nuestra época, la teoría de la teneduría de libros de la contabilidad clásica -y hoy la teoría de la nueva contabilidad- adquieren voz propia, dejando de ser la ‘cenicienta’ de las ciencias económicas, tal como ocurrió con la semántica respecto de la lingüística y la lógica -sin cuya revolución no hubiera sido posible la semiótica y hermenéutica- no porque fueran menos, sino porque hoy los problemas son más complejos. «La partida doble ha nacido del mismo espectro del cual nacieron los sistemas de Galileo y de Newton y las doctrinas de la física y la química modernas», escribió el economista político Werner Sombart, contemporáneo de Marx con quien polemizó en torno al elemento impulsor de la creación del capitalismo. La contabilidad moderna no es un corpus de saber acabado como la anatomía y casi también como la botánica y la geología. Su recinto no es cerrado, como el de estas ciencias naturales; sino que evoluciona en simbiosis con la economía, la administración, la jurisprudencia, la tecnología de la información, la ingeniería, el pensamiento borroso de las lógicas difusas, los sistemas de control, en un verdadero concierto interdisciplinario de voces polifónicas.

El siguiente texto es una síntesis magistral de la herencia de Paciolo, escrita por el profesor español Enrique Ballester, al comenzar su libro: ***Teoría y estructura de la nueva contabilidad***. Con apoyo de textos de historia de las matemáticas y de historia de la contabilidad, sería hermoso atrevernos a cavilar dubitativos sobre los pros y contras de autoridades como Aristóteles y Paciolo en la evolución histórica de la contabilidad clásica y la evolución histórica de la lógica clásica.

«Existe una curiosa semejanza entre la evolución histórica de la contabilidad clásica (representada especialmente por la partida doble) y la evolución histórica de la lógica aristotélica. Ambas técnicas son aportaciones científicas que se incuban a lo largo de cincuenta o cien años, para permanecer estancadas después durante siglos. En el curso de toda la historia moderna no sólo no se las reemplaza, sino que se las mira como insustituibles. Convertidas en la herramienta de trabajo de un grupo profesional (el de los eclesiásticos o el de los comerciantes), han sido al mismo tiempo cultivadas con gran veneración por las Universidades, y sobre ellas han pasado numerosas generaciones de estudiantes y de profesores, erosionándolas menos que erosionaron con sus zapatos el piso de las Facultades de la época. Esto no significa que se haya sido incapaz de superarlas; significa simplemente que se las ha querido conservar. Se las admiraba con toda justicia y hasta es posible que se las amara con un poco de exceso».

Segunda gran revolución de la contabilidad: Mattessich

Fue iniciada por Mattessich en 1957⁸⁶, quien introdujo simplificaciones operativas fundamentales en los algoritmos contables, por medio de la partida doble matricial, expresión de la partida doble en el lenguaje del álgebra de matrices, dando pie a desarrollos teóricos de cierta importancia, como la construcción de una axiomática más rigurosa en 1964⁸⁷, a imitación del análisis económico, con apoyo de la teoría de conjuntos que le sirvió para presentar el cuerpo de fundamentos semánticos de la Teoría Contable, conforme

⁸⁶ Fecha en que Richard Mattessich, profesor de la Universidad de Columbia Británica, publica en Vancouver: *«Towards a General and Axiomatic Foundation of Accounting. With an Introduction to the Matrix Formulation of Accounting Systems»*, Accounting Research, vol. 8, n.º 4, octubre de 1957, pp. 328-355. Un año más tarde aparece una temprana y meritoria versión al español: *«Hacia una Fundamentación General y Axiomática de la Ciencia Contable. Con una Formulación Matricial de los Sistemas Contables»*. Revista Técnica Económica, No. 4, abril de 1958, pp. 106-127. El ensayo presenta un enfoque formalizador de la contabilidad, cuyo objetivo apunta a la construcción de una metateoría semiaxiomática que fundamente las bases comunes de los sistemas contables. Mattessich establece 3 axiomas, 17 definiciones, 8 teoremas, con sus pertinentes desarrollos matemáticos y 7 axiomas secundarios o condiciones específicas.

⁸⁷ Año en que se publica la obra de Richard Mattessich: *«Accounting and Analytical Methods-Measurement and Projection of Income and Wealth in the Micro and Macro Economy»* [Métodos Contables y Analíticos. Medición y Proyección del Ingreso y la Riqueza en la Micro y Macro Economía]. R.D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois, 1964.

a las teorías formales de corte moderno que caracterizaron la base científico-positiva de la llamada ‘concepción heredada’⁸⁸.

Con Richard Mattessich nace la **moderna teoría contable**, que concibe la contabilidad como ‘elucubración doctrinal’ y no tanto como el ‘método operativo’ que caracterizó el dominio de la contabilidad clásica, pues la nueva contabilidad se reviste de un cierto empaque científico. En esta segunda revolución hubo intentos de axiomatización de la contabilidad por parte de los profesores Mattessich e Ijiri, en la década de los sesentas, casi ayer mismo. Sin embargo, el profesor Moisés García García, de la Universidad Complutense de Madrid, argumenta que las dos axiomatizaciones propuestas «constituyen lo que Reznikov denomina formalizaciones débiles. En ambos casos se intenta poner la casa en orden, más que construir un núcleo metodológico nuevo».

El emérito profesor García⁸⁹, en su ensayo: *Últimas Tendencias de la Metodología de la Contabilidad*, esboza una síntesis magistral del ascenso de la técnica del registro de las cuentas, desde sus orígenes remotos a la sombra de los tiempos babilónicos, pasando por sus orígenes recientes, en que la contabilidad clásica nace ayer con la cristalización adolescente que va de los memoriales a la partida simple y de ésta a la partida doble, hasta abordar, en fin, sus orígenes modernos, en que él mismo junto con Mattessich e Ijiri, realizan -casi hoy- grandes intentos de formalización axiomática de la contabilidad; aquél, presentando de su cosecha las bondades del análisis circulatorio de la contabilidad y, éstos, desarrollando un sistema matricial de la contabilidad. «Si la contabilidad como práctica es tan antigua, la contabilidad como disciplina teórica es, por el contrario, relativamente reciente. Aparte de la obra de Paciolo, que cumplirá pronto sus quinientos años⁹⁰, podemos afirmar que la primeras generalizaciones y abstracciones que merezcan el calificativo de científicas, datan solamente del siglo pasado. Ello nos puede dar una idea del lentísimo

⁸⁸ La ‘concepción heredada’, tal como fue presentada por el Círculo de Viena en su versión inicial, concebía las teorías científicas como teorías axiomáticas formuladas en una lógica matemática L, que reunía las siguientes condiciones: (I) La teoría se formula en una lógica de primer orden con identidad L. (II) Los términos no lógicos o constantes de L se dividen en tres clases disjuntas llamadas vocabularios: a) el *vocabulario lógico* que consta de constantes lógicas (incluidos términos matemáticos); b) el *vocabulario observacional* Vo que contiene términos observacionales; y c) el *vocabulario teórico* Vt, que contiene términos teóricos. (III) Los términos de Vo se interpretan como referidos a los objetos físicos o a características de los objetos físicos, directamente observables. (IV) Hay un conjunto de postulados teóricos T, cuyos únicos términos no lógicos pertenecen a Vt. (V) Se da una *definición explícita* de los términos de Vt en términos de Vo, mediante reglas de correspondencia C, es decir, para cada término ‘F’ de Vt debe de ser dada una definición de la siguiente forma: (x) (Fx $\equiv$ Ox), donde ‘Ox’ es una expresión de L que contiene símbolos solamente de Vo y posiblemente del vocabulario lógico. Es un corolario de esta caracterización que todos los términos teóricos son cognitivamente significativos en el sentido de que cada uno de ellos satisface el criterio verificacionista de significado. El conjunto de axiomas T es el conjunto de leyes teóricas de la teoría. El conjunto de reglas de correspondencia estipula las aplicaciones que pueden hacerse de la teoría a los fenómenos; la teoría se identifica con la conjunción TC de T y C. SUPPE (1979: 35).

⁸⁹ GARCÍA GARCÍA, Moisés. *Últimas Tendencias de la Metodología en Contabilidad*. Revista Técnica Contable, año XXXV, No. 415. Madrid, julio de 1983. Véase también: *Tendencias metodológicas actuales en Contabilidad*. Madrid, 1981.

⁹⁰ El 10 de noviembre de 2007, la *Summa* de Paciolo cumplió 513 años.

proceso de gestación de la ciencia contable. ¿A qué se debe esta dificultad de cristalización? A mi juicio, la causa directa fundamental ha sido una congénita debilidad metodológica, unida a un espíritu pragmático que frecuentemente adquiere caracteres de verdadero oportunismo de creación científica, de los teóricos contables»⁹¹.

Enfoque socioepistemológico

Los defensores de la socioepistemología han hecho esfuerzos por aplicar a lo contable metodologías históricas de las grandes construcciones epistemológicas de nuestro tiempo: el falsacionismo de Karl Popper (1935), los paradigmas de Thomas S. Kuhn (1962), los programas de investigación de Imre Lakatos (1971), los campos de investigación de Mario Bunge (1969), las redes teóricas de Wolfgang Stegmüller (1973), las tradiciones investigativas de Larry Laudan (1977), la metodología anarquista de Paul Feyerabend (1982), los obstáculos epistemológicos de Gaston Bachelard (1948), entre otros.

Hasta la década de los 1970, La filosofía de la ciencia fue producto de la crítica constante durante cinco décadas de dos posturas antagónicas en torno a la lógica del conocimiento: la búsqueda axiomática de una ‘teoría de la verificación’ por parte de la ‘concepción heredada’ del Círculo de Viena y la ‘teoría de la falsación’ de Karl Popper. En el Simposio de Urbana de 1969 sobre la estructura de las teorías científicas (SUPPE 1979) se levanta la partida de defunción de la ‘concepción heredada’ y se abrió la sesión para un nuevo debate en que se coloca a Popper en la palestra: sendos bandos de filósofos e historiadores de la ciencia y científicos plantean divergencias irreconciliables, en el proceso de contraposición de epistemologías descriptivas/prescriptivas que caracterizó la búsqueda inicial de caminos alternativos para abordar la gran diversidad de teorías y metodologías de la ciencia contemporánea. Estos bandos asumen posiciones antitéticas en torno a la concepción de ciencia.

Búsqueda de métodos científicos por relaciones causa-efecto

De un lado, tanto Kuhn, acérrimo contradictor de Popper, como Lakatos, insigne discípulo de Popper, hicieron esfuerzos ingentes por buscar una fundamentación histórica de la ciencias y disciplinas, propiciando una eclosión de investigaciones históricocontables que buscaban un método de investigación científica y un objeto de estudio de la disciplina. En la actualidad sobresalen tres enfoques socio-epistemológicos en los estudios históricocontables.

1° Paradigmas contables de Ahmed Belkaoui

El profesor norteamericano de origen árabe Ahmed Belkaoui sigue los derroteros de la estructura de las revoluciones científicas de Kuhn para identificar paradigmas contables i) clásicos (antropológico, beneficio verdadero), ii) utilidad de la decisión, y iii) emergentes.

2° Programas de investigación contable de Cañibano

⁹¹ Ibíd. página 253.

El profesor español Leandro Cañibano, sobre la base de los programas de investigación científica de Imre Lakatos, distingue en contabilidad tres programas de investigación contable: el jurídico-administrativo, el económico y el formalizado.

3° **Tradiciones investigativas contables de Mattessich**

El profesor austríaco radicado en Canadá Richard Mattessich, con apoyo de las tradiciones investigativas de Larry Laudan, concibe tres tradiciones de investigación en el desarrollo actual de la metodología contable que compiten entre sí: tradición n° 1: programa de gerencia, tradición n° 2: programa de valoración e inversión, y tradición n° 3: programa de información estratégica.

Estas clasificaciones de los profesores Belkaoui (1981), Mattessich (1993) y Cañibano (1975) constituyen las tres tradiciones contables más importantes que más han incidido en la estructuración de la moderna teoría contable.

Búsqueda de objetivos científicos por relaciones medios-fines

Ahora bien, resulta de trascendental curiosidad el caso de Paul Feyerabend, que derriba todo el edificio de la epistemología tradicional, anegándolo en «un océano de alternativas incompatibles entre sí», que permite la coexistencia de numerosas teorías antagónicas, según el progreso científico se libere de metodologías únicas, bajo la consigna de «todo vale», pues su nueva epistemología no está regida como antes por reglas generales, sino por un pluralismo de metodologías que tienen límites borrosos.

En esta línea de pensamiento se enfoca la tercera tradición contable de Mattessich. En efecto, en sus últimas investigaciones ha abandonado la búsqueda de fundamentos absolutos de la ciencia contable para formular premisas básicas comunes a una red de elementos teóricos; lo cual como sabemos conlleva establecer hipótesis instrumentales de una contabilidad específica orientada por objetivos múltiples, según la realidad a la que se aplique. En este programa, acorde con los planteamientos de Feyerabend, la contabilidad se ajusta a objetivos particulares de información, desde la óptica de la relación fines-medios, de modo que el autor plantea la necesidad de establecer diferentes modelos para una contabilidad que no persigue un único objetivo, sino que está orientada a la más variada gama de objetivos.

La tercera tradición contable, en fin, puede considerarse como el aporte de Mattessich a la contabilidad financiera, aunque el insigne investigador no se reconoce precursor de esta tradición de información-investigación estratégica.



CAPÍTULO 8

NATURALEZA DEL SABER CONTABLE



La ciencia son hechos. De la misma manera en que las casas están hechas de piedra, la ciencia está construida de hechos; pero un montón de piedras no es una casa y una colección de hechos no es necesariamente ciencia

Henri Poincaré (1854-1912)

¿Qué es una teoría?

El profesor Kerlinger define una teoría como:

... un conjunto de constructos interrelacionados, definiciones y proposiciones que presentan una concepción sistemática de los fenómenos, mediante la especificación de relaciones entre variables con el propósito de explicar y predecir fenómenos.

En esta definición encontramos dos funciones primordiales de las teorías:

explicar cómo ocurren las cosas; y

predecir cómo ocurrirán las cosas.

He aquí otra definición, suministrada por Sir Karl Popper:

Las teorías son redes de pescar lo que llamamos 'el mundo', para racionalizarlo y dominarlo.

En esta lacónica y sorprendente definición, cabe destacar los siguientes aspectos:

Las **redes** implican un conjunto interrelacionado de conceptos (una estructura).

El verbo **racionalizar** destaca la importancia de la lógica.

El verbo **explicar** una vez más es una función primordial de las teorías.

El verbo **dominar** presupone la aplicación de una teoría, y guarda coherencia con la definición dada por el profesor Kerlinger, toda vez que dicha aplicación está vinculada con el aspecto predictivo de una teoría.

Sobre la base de las definiciones anteriores, los profesores Mathews y Perera argumentan que el objetivo principal de una **teoría contable** es:

... ofrecer un conjunto coherente de principios lógicamente deducidos que sirvan como marco de referencia para evaluar y desarrollar la práctica contable.

Abstracción y experiencia

Podemos identificar dos clases importantes de experiencia humana: la primera es la **experiencia de protocolo** o percepción sensorial; la segunda, la **experiencia de construcción**, la cual es la racionalización mental de la experiencia sensorial.

Formación de constructos y comunicación

Mediante un proceso de reificación, las experiencias sensoriales son traducidas al lenguaje formal de los constructos. Estos constructos son modelos que describen los fenómenos sensoriales o regulan la práctica generalizada. Pueden requerir un bajo nivel de abstracción, como la percepción de ‘calor’, ‘frío’, ‘claridad’, o un alto nivel de abstracción como el requerido para concebir las nociones de ‘cuenta’, ‘modelos deductivos de la contabilidad’, ‘axiomatización de la contabilidad’.

En un esfuerzo decidido por racionalizar o dar sentido a tales experiencias, de hecho tu mente está creando un conjunto de constructos encaminados a afianzar competencias generales para alcanzar:

Una óptima comprensión y dominio del **entorno o contexto** en que te desenvolverás en tu vida profesional.

La capacidad de poder **comunicar** a otros tus experiencias.

Estos dos aspectos muy poco se tienen en cuenta en la formación integral de los contables de nuestro país. Observa que cuanto más abstractas sean tus construcciones, tanto más fáciles son de comunicar sus mensajes a otras personas. ¿Cómo expresarías en palabras, por ejemplo: el color azul profundo del espacio sideral, el sabor de un delicioso manjar; o la sensación de sentir la nieve o la arena canicular del desierto?

Reglas de correspondencia

No obstante lo anterior, las abstracciones de los modelos han de tener correspondencia con el mundo real, de modo que cualquier sistema teórico ha menester de reglas de correspondencia. La correspondencia es una imagen de la experiencia sensorial delineada en una estructura conceptual. Ello implica la necesidad de un sistema de medición. El profesor Sterling aduce que la contabilidad no tendrá el estatus de ‘ciencia’ mientras que sus constructos, como los de valoración del activo, por ejemplo, no correspondan con el mundo real, mediante un sistema riguroso de medición. Las declaraciones de la contabilidad, pues, son susceptibles de ser falseadas. Hay quienes consideran que la contabilidad no es más que un sistema de medición.

Racionalización

Los presupuestos fundamentales que subyacen a la elaboración de cualquier tipo de teoría son los de ‘consistencia’, ‘independencia’ y ‘predicción’. La tendencia de la curiosidad creadora del hombre es hacer que las cosas se ajusten a sus más variadas necesidades. La ciencia y el arte, máximos exponentes de la abstracción humana están logrando su cometido en los últimos tiempos, gracias a dos tipos de mecanismos que van de los tradicionales métodos científicos de relacionar causas y efectos, hasta el postmoderno diseño de modelos con base en relaciones fines-medios. La primera tendencia, fue descrita por David Hume como ‘un acto de fe’, dada la natural inclinación psicológica de los seres humanos a favorecer la racionalidad sobre la realidad. Tal vez este fue el ‘crimen de los griegos’, a quienes debemos, con toda certeza, lo poco o mucho que sabemos en la actualidad. No existe ninguna garantía que nos diga que la realidad sea racional. Las más veces, los genios difusos de las teorías del caos y las turbulencias hacen grandes estragos en sistemas teóricos que parecían irrefutables, como si con ellos se descubriera los dados con que jugó Dios para lanzar la sorprendente ordenación de todo el Universo. Albert Einstein, amén de dismantelar el espíritu absolutista de la mecánica clásica y colocarla en un lugar de honor, como caso particular de su teoría de la relatividad, comprende la dificultad de la empresa de relacionar geometría, reina de todos los sistemas analíticos, como las matemáticas, con la experiencia: «En la medida en que las matemáticas se refieran a la realidad, no son ciertas. Y en la medida en que son ciertas, no se refieren a la realidad». He aquí un puente para unir la brecha que nunca debió abrirse entre matemáticas y arte. Y sin embargo, ¡qué también lo comprendieron los griegos!

Partes de una teoría

Quien mejor ha abordado este tema en materia contable es el profesor Sterling: con base en los aportes de la Semiótica, o sea, la teoría general de los signos, disciplina que plantea tres grandes categorías de análisis: sintaxis, semántica y pragmática, presenta con una magistral sencillez el estado del arte de los estudios contables.

Sintaxis

... es el estudio de las relaciones existentes entre los signos. Las proposiciones sintácticas por sí mismas no tienen contenido empírico.

La sintaxis es una expresión que relaciona constructos de una u otra naturaleza. Esta relación se expresa por lo general mediante enunciados lógicos (o deductivos). El profesor Braithwaite afirma que:

El estudio de la naturaleza de una teoría científica es por excelencia el estudio del sistema deductivo utilizado en la teoría.

Decimos que la sintaxis no tiene contenido, para significar que no hace declaraciones sobre el mundo real. Su lenguaje es el de las matemáticas, una ciencia analítica cuyos

procedimientos son puramente sintácticos. Las proposiciones de naturaleza sintáctica son un andamiaje que a manera de la estructura de un edificio garantizan que la mole de concreto no se caiga. Su manipulación muchas veces nos hace sentir que estamos frente a un árbol sin flores, pero de sólidas raíces que hace que la estructura se mantenga erguida. Estas proposiciones pertenecen a lo que llamaríamos ‘lenguaje apofántico’, expresión cuya etimología nos remonta a una galería de espejos, pero este no es el lugar para demostrarlo. Bástenos saber, que en este ‘lenguaje apofántico’, bajo la idea de una supuesta correspondencia entre la imagen especular del objeto y su realidad, a la manera de un espejo de la naturaleza, nos hace pensar en que sus declaraciones son susceptibles de ser ‘verdaderas’ o ‘falsas’, en niveles de borrosidad que quedan determinados por la naturaleza misma del espejo: plano, cóncavo, convexo..., sin ninguna otra pretensión con el mundo de los símbolos. Propositiones como ‘la carne corta el cuchillo’ o ‘el espantapájaros adquiere comprensión y sabiduría’ son frases propias de este lenguaje, pese a que ambas son falsas; pero oraciones como ‘¿la carne corta el cuchillo?’ o ‘adquiere, ¡oh espantapájaros!, comprensión y sabiduría’, no pertenecerían al lenguaje apofántico, porque no son ni falsas ni verdaderas en un lenguaje formal, pese a que tengan sentido en otros mundos posibles, como en el discurso literario.

Semántica

... es el estudio de las relaciones existentes entre los signos y los objetos, eventos o hechos a los que se refieren. Si los signos tienen referentes en el mundo real, se requieren de reglas y visiones de mundo para concatenar un signo particular y un evento u objeto específicos.

Este proceso de cognición es propio de la creación de la mente humana: su mundo no sólo está conformado por objetos que se corporizaron como el mundo de las gafas, las lámparas -feliz concreción de las revolucionarias ideas de Thomas Alba Edison, o este libro que tienes en tus manos y que tal vez quede en un anaquel con sus amigas las polillas-, sino incluso por objetos que no tuvieron la suerte de materializarse, si es ello una fortuna, como las teorías, los argumentos científicos, o la teoría contable. Como veremos, los objetos de esta teoría son distintos de los objetos de las ciencias de la naturaleza, o ciencias puras, como el árbol -con flores o sin ellas-, las fuentes -con contabilidad ambiental o sin ella-, las tablillas de arcilla cocida que contienen cuentas babilónicas de hace 5.500 años -con contabilidad cultural o sin ella- o fósiles de huesos de animales que contienen muescas de cuentas de cazador agrupadas de cinco en cinco, según los dedos de la mano que se remontan a la sorprendente antigüedad de 30.000 años -con contabilidad arqueológica o sin ella-. Pues si bien es cierto que muchos de los objetos de este libro no son racionales ni materiales, sino que por razones pedagógicas, tienen altas dosis de subjetividad y de atracciones emotivas sólo perceptibles en el mundo de la experiencia sensorial, los objetos de la teoría contable comparten la naturaleza de objetos analíticos, como los de las matemáticas y objetos teleológicos (orientados por objetivos), propios de las ciencias aplicadas con las que comparte su dominio la nueva contabilidad, al lado de disciplinas como la medicina, la ingeniería, la astronomía, la arquitectura, y la misma teleología, cuyo objeto son las hipótesis instrumentales para coordinar en un todo solidario los fines con los medios. Pero este es un tema propio de la pragmática, que aborda el uso, y no tanto de la semántica, que aborda el mundo de los significados.

Pragmática

... es el estudio de la relación de los signos con los usuarios de estos signos. La más variada gama de signos, verbales y no verbales, están involucrados en diferentes actos de habla, e invocan diversas respuestas de un perceptor particular, aún cuando se asuma que sus actos ilocutivos tengan un mismo referente. Distintos usuarios pueden interpretar el mismo signo de diferentes maneras.

Nuestra inocente expresión: ‘voy a coger la buseta’, por ejemplo, adquiriría un alto contenido sexual en Venezuela y todo el Cono Sur, y mucho más si la leyera un brasilero que estuviera aprendiendo español en Argentina. En otro orden de actos de habla, quedaríamos sorprendidos con lo que nos traerían en una cafetería de España, si dijéramos ‘un tinto, por favor’, pues no tendríamos más remedio que disfrutar de un étlico placer y no de la aromática bebida colombiana, que tanta fama ha cobrado en el extranjero. Todo ello es materia de estudio de la ‘pragmática’, que tanto enriquecieron en nuestro país, don Rufino José Cuervo, con sus *Apuntaciones críticas al lenguaje bogotano*, don Luis Flórez, con su *ALEC* (Atlas Lingüístico Etnográfico de Colombia) y el pontífice de las hablas colombianas, nuestro apreciado profesor José Joaquín Montes Giraldo, del Instituto Caro y Cuervo, para mencionar a los vivos.

Ahora bien, en un plano distinto al lingüístico, este tercer elemento de la Semiótica reconoce los efectos prácticos de la construcción de teorías, al igual que sus repercusiones en la elaboración de su lenguaje técnico. Por lo que respecta a las ciencias sociales y aplicadas, a cuyo reino pertenece la contabilidad, las teorías pueden afectar el comportamiento de las personas: distintos individuos pueden reaccionar de manera diferente ante la misma información. He aquí todo un rompecabezas, con que se devanaron los sesos el enigmático e incomprensible Charles Sanders Peirce (1839-1914), unas de las mentes más brillantes del finales del siglo XIX y principios del XX, que por su difícil carácter no tuvo la suerte en el mundo universitario con que contó su coetáneo suizo Ferdinand de Saussure (1857-1913); padres ambos de la Semiótica, fundadores de dos escuelas de la misma: la de orientación pragmática de Peirce, y la estructuralista de Saussure o de un Umberto Eco, para mencionar a otro vivo. Estos grandes adalides de la Semiótica han hecho contribuciones significativas no sólo a la pragmática, sino también a la ciencia moderna. A veces se establece un nexo entre lingüística y filosofía de la ciencia y, como era de esperar, entre la literatura y la ciencia: basta leer a Gaston Bachelard, para percatarse de ello, un prolífico escritor que no precisamente obtuvo gran fama por su libro: *La formación del espíritu científico*.

Instrumentalismo vs Realismo

Hemos observado que los dos aspectos principales de una teoría son:

**explicar y
predecir.**

Desde luego tanto filósofos como investigadores pueden pertenecer a uno u otro bando epistemológico, según destaquen la importancia de cada uno de estos elementos.

Instrumentalismo epistemológico

Una escuela de pensamiento defiende que las teorías son ‘instrumentos’ o ‘herramientas’ y que el objetivo de toda elaboración de teorías es predecir las consecuencias de las acciones y los eventos. El profesor Friedman aduce que los presupuestos económicos (en el ámbito de mercados perfectamente competitivos) pueden ser todos irreales, no obstante, el valor de una teoría, subyace en su capacidad de generar predicciones exactas. Tal es la divisa de la escuela positiva de la economía, que preconiza la importancia de una teoría como una herramienta exploratoria.

Realismo epistemológico

El bando de los realistas, por el contrario, concibe la construcción de teorías primordialmente como un medio para comprender la estructura profunda de lo que se puede observar en el mundo real. Identificar las funciones de la investigación y de las teorías es un tema abstruso que conviene aclarar. El valor de una teoría estriba en que es susceptible de ser apreciado en sus propios términos, sin necesidad de exigírsele una aplicación práctica inmediata. La curiosidad humana es el principal motor que da impulso a la investigación.

En tanto que la contabilidad no hace mucho tiempo estuvo dominada por una tendencia instrumentalista, a la manera de una teoría contable positiva, hija de los modelos positivos de la economía, la tendencia actual es concebir la disciplina como una ciencia aplicada basada en objetivos, sobre el principio de una teoría normativo-condicional. Hoy día, la mayoría de las disciplinas científicas están dominadas por un enfoque realista. Para Popper esa tendencia instrumentalista repercutió en el abandono de la búsqueda de la verdad.

Modelos descriptivos vs Modelos prescriptivos

Según David Hume, es lógicamente imposible conectar el ámbito ‘positivo’ que se mueve en el mundo del ‘es’, ‘existe’ o ‘sería’, propio de los modelos descriptivos, con el ámbito ‘normativo’, cuyas declaraciones pertenecen al mundo del ‘debería existir’ o ‘debería ser’. Esa labor titánica la emprendería dos siglos más tarde el profesor Mattessich, cuando en 1957 lanza la segunda revolución de la contabilidad. Muchas teorías de la contabilidad, posteriores a Mattessich, como era de esperarse, están basadas en declaraciones prescriptivas, del tipo ‘la contabilidad ha de ser útil a los usuarios de la información financiera’, que dan cabida en su seno a juicios de valor de este corte. Mattessich denomina a su propuesta teórica CoNAT, acrónimo inglés que significa Teoría Normativo-Condicional de la Contabilidad, y su metodología implícita CoNAM, que significa: Metodología Normativo Condicional de la Contabilidad. Lejos de ser ecléctico, y, superando obstáculos antes insalvables, las últimas propuestas del emérito profesor de la Universidad de Vancouver, son de este jaez, aunque cada vez más se muestra escéptico de la viabilidad de sus teorías, no porque sean malas, sino por el adverso contexto en que fueron formuladas. Mattessich no es hijo de su tiempo, se adelantó al siglo XXI en unos

cincuenta años, cuando los modelos contables en el contexto internacional hagan mella, así en el ámbito académico como en el financiero. Nadie es profeta en su tiempo, ni mucho menos en su tierra, pues vive en Canadá, lejos de su natal Austria. Ojalá que Mattessich en nuestras Facultades de Contaduría no sea otro ‘bicho raro’.

La dicotomía ‘descriptivo/prescriptivo’ equivale a la que existe entre ‘investigación empírica’ e ‘investigación positivo-normativa’. Con frecuencia los investigadores empíricos argumentan que las teorías normativas no son científicas, puesto que no contienen hipótesis verificables y se basan en consideraciones subjetivas (juicios de valor), mientras que sus teorías parten de un contenido empírico, dado que surgen en la observación.

Otras distinciones

Analítico vs Sintético

Los enunciados ‘analíticos’ son idénticos a los ‘sintéticos’: no tienen contenido empírico y son ‘verdaderos’ o ‘falsos’ por definición; no se refieren al mundo de la experiencia. Las matemáticas, por ejemplo es una ciencia ‘analítica’. ¿Recuerdas la cita de Einstein, a propósito de la naturaleza de las matemáticas?

Los enunciados sintéticos, en cambio, sí tienen contenido empírico, informan algo sobre el mundo real; por ello pueden clasificarse en lo que el profesor Sterling llama categoría ‘semántica’. Estas declaraciones sólo pueden verificarse en relación con el mundo de la experiencia.

A priori vs. A posteriori

Esta distinción es particularmente sutil. Un juicio *a priori* (expresión latina que significa *antes de la experiencia*) es susceptible de ser verdadero o falso antes de su comprobación empírica, por ejemplo, ‘todos los cuerpos son extensos’ o ‘los modelos contables deductivo-normativos son consistentes’. Por otro lado, un juicio *a posteriori* (que en latín quiere decir *después de la experiencia*) sólo puede verificarse mediante la experiencia, por ejemplo, ‘el agua hierve a 100° C en el nivel del mar’, ‘la gran depresión económica de 1929 hizo estremecer las bases de la contabilidad’. Si perteneces al grupo de los empíricos, entonces esta clasificación sería idéntica a la dicotomía ‘analítico’/‘sintético’ que acabamos de mencionar. Pero si perteneces al grupo de los ‘racionalistas’, tal vez consideres que es posible captar el mundo real, mediante un conocimiento ‘a priori’. Formarás parte, pues, de quienes creen que existen ciertas concepciones innatas (naciste con ellas) de ciertos *hechos fenómenos* del universo, que se pueden ‘conocer’ (‘recordar’ diría Platón) sin necesidad de recurrir a la comprobación empírica. Durante muchos siglos esta dicotomía ha sido la manzana de la discordia entre las teorías filosóficas, y hoy sigue siendo uno de los problemas fundamentales de la filosofía que todavía sigue sin resolverse.

Problemas propios de las ciencias sociales

La contabilidad no es una ciencia natural o fáctica, puesto que aborda problemas propios de la conducta humana. De hecho la contabilidad en sí es un producto de la mente humana. Ello tiene importantes implicaciones en sus procesos de investigación. El profesor Ryan esboza los problemas básicos inherentes a la contabilidad como ciencia social.

Indeterminación y Determinación

Las ciencias sociales se relacionan con hechos sociales. A diferencia de la física y las reacciones químicas, el comportamiento de los hechos contables no está determinado por leyes uniformes, dado que los fenómenos contables poseen su propia racionalidad (o irracionalidad). Por ello es imposible predecir la conducta humana a nivel individual. A lo sumo, los científicos sociales pueden identificar estructuras del comportamiento adoptado por grupos de personas.

En el estudio del comportamiento humano, muchas veces el observador no tiene más alternativa que interactuar con el interrogado, esto es, ‘ponerse en su situación’, como lo diría Sartre, corriendo el riesgo de pasar de ‘interrogador’ a ‘interrogado’, y verse afectado como resultado de su verificación. El interrogado, por ejemplo, tiene la opción de decir o no la verdad, en respuesta a los estructurados cuestionamientos del observador. La vanidad puede llevar a una persona a exagerar su desempeño en una actividad. Cabe precaverse de todos estos escollos. Conviene depurar tus presupuestos contables de los efectos distorsionadores que puedan surgir durante un proceso real de verificación. He aquí el reto de la auditoría.

Independencia

Una concepción cabal del comportamiento humano no es posible ni siquiera en el nivel ‘objetivo’. Las abstracciones inferidas de la observación han de ser depuradas de los prejuicios y juicios de valor del propio investigador. El investigador social, en consecuencia, ha menester de liberarse de sus más aferrados prejuicios, en aras a que otros puedan interpretar con mayor precisión los resultados de sus investigaciones.

¿Es la teoría contable una “metateoría”?

Las metateorías ofrecen una estructura conceptual para el análisis de formulación de teorías y su verificación. En consecuencia, una metateoría es una ‘teoría de teorías’. ¿Cómo se elaboran las teorías? ¿Acaso se construyen? ¿Se usan? ¿Se verifican? En la medida en que las teorías puedan usarse como herramienta analítica (matemática) para comprender los fenómenos contables, las metateorías suministran un conjunto de herramientas analíticas con las cuales las teorías contables pueden ser comprendidas.

Epílogo

¿Por qué son importantes las teorías? En primera instancia sirven para comprender la naturaleza de las cosas. **Naturam primum cognoscere rerum** (Conoce primero la naturaleza de las cosas) dice un adagio latino, que puede servir de epígrafe para el próximo capítulo, en que se abordarán problemas cruciales de la naturaleza del saber contable en

relación con modelos teóricos de medición. En otra época, en tiempos de Platón, se colocaba en el frontispicio de su Academia: **no entre aquí quien no sepa geometría**. Esta sentencia tajante parece haber sido escrita por un renuente genio pitagórico, el mismo que dominó la concepción matemática de un Paciolo (para quien todas las formas de la geometría plana podían ser representadas usando sólo regla y compás) y la de Mattessich; en efecto, véase cómo sus concepciones semi-axiomáticas de la contabilidad, más cercanas a la geometría fractal de Benoît Mandelbrot que a la euclidiana, por estar relacionada con la experiencia, dan la seguridad de los sistemas geométricos; sin embargo también pueden dar lugar a la incertidumbre de comportamientos caóticos de los fenómenos contables, cuando se refieren a una realidad, mediante ‘modelos’ y ‘teorías’, según los requerimientos fijados por objetivos de una contabilidad específica: tomando el término ‘contabilidad’ en un sentido colectivo, como cuando decimos, por ejemplo, ‘colmena’, ‘concierto interdisciplinar’ o ‘ciencia multiparadigmática’, dado que no hay una teoría general de la contabilidad, sino teorías que prefiguran hipótesis instrumentales.

Una teoría expresa la naturaleza de algo, ya se trate de una reacción química, ya de interacciones físicas, o bien del comportamiento humano.

¿Cómo se construyen los marcos teóricos de las teorías? Un proceso fundamental que hay que tener en cuenta para responder este interrogante es el ‘análisis’ de los hechos y fenómenos de la realidad. La verdad es un concepto racional y puede explicitarse en términos lógicos, como resultado de procesos de observación e inferencia. Una comprensión de la naturaleza de las teorías garantiza un mejor entendimiento de la naturaleza del saber contable, objeto de estudio de este libro de carácter introductorio a la teoría contable.

¿Solucionan las teorías problemas prácticos? Toda teoría está interrelacionada con sus aplicaciones, mucho más aún en disciplinas aplicadas o prácticas como es el caso de la contabilidad. El saber contable, en cierto grado, tiene razón de ser, en la medida en que se ve precisado a solucionar problemas del mundo real. Dichos problemas requieren para su solución del acopio de sólidos fundamentos teóricos. El profesor Larry Laudan es del parecer, por ejemplo, de que la única función de una teoría es solucionar problemas del mundo real. Las argumentaciones de Chambers siguen el mismo tenor:

Las teorías están cercanas a la práctica. Si somos informados acerca de nuestro objeto de estudio, apenas podemos estar satisfechos con sus frecuentes deficiencias, su incapacidad para fundamentar los cánones del método científico. Si nos encontramos aplicando un método que adolece de inconsistencias obvias, nuestra práctica será más confidente, nuestras conclusiones más informadas, nuestro aporte a nuestros gerentes y a nuestros clientes más valorables.

Cuestionamientos básicos

1. ¿Por qué la teoría contable es una **metateoría**?
2. ¿Qué es una teoría?
3. ¿Por qué podemos hablar en la actualidad de un 'cisma de la contabilidad'?
4. ¿Cuál es la naturaleza del saber contable?
5. ¿Qué tipos de problemas soluciona la contabilidad?
6. ¿Por qué la contabilidad es una ciencia aplicada?
7. ¿Cuál es la naturaleza de los componentes fundamentales de una teoría?
8. ¿Qué tipo de distinciones básicas hay que tener en cuenta para la comprensión de la teoría contable?
9. ¿Por qué es importante establecer la diferencia entre modelos descriptivos y modelos prescriptivos?



CAPÍTULO 9

TEORÍA DE LA MEDICIÓN CONTABLE



Cognoscere primum rerum naturam.
(Conoce primero la naturaleza de las cosas).
Proverbio Latino

En este capítulo presentaremos la teoría de la medición contable desarrollada por el profesor Yuji Ijiri, investigador de la Asociación Americana de Contabilidad. La teoría de la medición contable integra modelos mixtos, mediante modelos inductivos y deductivos. Los modelos descriptivos se consideran un caso especial de los modelos inductivos, cuando se ponen en marcha con observaciones empíricas. Los modelos normativos, en cambio, se consideran un caso especial de los modelos deductivos, cuando parten de un conjunto de observaciones/supuestos.

Cada uno de estos modelos presupone métodos particulares de descubrimiento investigativo, propio de las ciencias aplicadas, que toma la forma de teorías o modelos. A pesar de que los dos conceptos son distintos tanto en ciencia como en el diseño, aquí parece que se toman como sinónimos, pues lo que interesa en la teoría de la medición contable es el logro de objetivos y no tanto el progreso de los conocimientos, que sí compete a las ciencias puras, en que el énfasis se pone más en el objeto que en los objetivos. Esto no quiere decir que la teoría de la medición contable no tenga injerencia en el progreso de la teoría contable, aún cuando se apoye en la dicotomía ciencia pura/ciencia aplicada, propuesta por Mario Bunge, quien clasifica la ciencia según su objeto (ciencia pura), cuya razón de ser es el progreso de los conocimientos, y según su objetivo (ciencia aplicada), cuyo fin primordial es el bienestar de la sociedad, como compete a las ciencias sociales en las que está inmersa también la contabilidad.

Aunque en términos generales, un modelo es un juego de analogía, esto es, un conjunto de asunciones que siguen la forma general de *A es a B como C es a D*, la relación de sinonimia entre los conceptos ‘teoría’ y ‘modelo’ debe interpretarse más en el sentido de que en ciertas situaciones, ambos conceptos pueden ser ‘intercambiables’, que si realmente fueran ‘sinónimos’. La estrategia semántica no es arbitraria, pues explica una importante consecuencia a la que conlleva esta asunción, dado que no implica tanto la marcada orientación pragmática de la teoría de medición contable, pues así lo requiere su naturaleza, sino que, como cabe destacarlo, defiende una concepción de la ciencia como manejo de

modelos, esto es, unos medios por los que las teorías tienen sentido. Ahora bien, en este orden de ideas, como pretendíamos demostrar, los ‘modelos’ también pueden incrementar el progreso de la ciencia a través de los nuevos descubrimientos que toman la forma de ‘teorías’ o ‘descubrimientos’.

Variables de la teoría de medición contable

La estructura de la teoría de la medición contable distingue dos tipos de variables que expresan los fenómenos observados en un lenguaje de observación: en el plano sintáctico, X representa los términos teóricos de la axiomatización de carácter lógico y matemático y, en el plano semántico, Ox representa los términos observacionales de la axiomatización, a los que se vincula una interpretación fenoménica u observacional. Las reglas de correspondencia de la teoría de la medición contable coordinan los términos teóricos con las combinaciones correspondientes de los términos observacionales. La razón de ser de las reglas de correspondencia estriba en el control tanto del sistema empírico como de su conducta y, atendiendo a la naturaleza social de la contabilidad, el sistema orgánico conformado por los dos elementos anteriores, entra en la dimensión axiológica, dado que el mensaje de la contabilidad ha de ser beneficiosa al ser humano, por lo que atañe a su objetivo primordial en el campo social.

Términos teóricos X

X se refiere a un conjunto de estados de los modelos deductivos e inductivos. En el contexto de los sistemas normativos, que forman parte de los sistemas inductivos, como se dijo arriba, cabe destacar la función social de la contabilidad, dado que los modelos normativos están llamados a mover el estado de los sistemas empíricos que terminan de completar los objetivos/asunciones que los científicos e investigadores contables tenían en mente. Dándose ello en el proceso de formulación de modelos descriptivos cuando intentaban controlar el sistema empírico, de manera que su conducta sea en beneficio de la sociedad.

Términos observacionales Ox

Ox se refiere a un conjunto de hechos y fenómenos ya conocidos, o quizás resultados experimentales recientemente obtenidos y observaciones empíricas; hipótesis y fenómenos hipotéticos o conceptos empíricos; conjeturas y teorías; presupuestos, asunciones, metas u objetivos/asunciones que ya han sido aceptados, al menos para el fin o la causa del argumento.

Estructura de los modelos inductivos

Los modelos inductivos representan fenómenos del mundo real, por medio de proposiciones cuyos referentes pertenecen al mundo del ‘existir’, pues se mueven en el ámbito del ‘es’, ‘existe’, ‘será’ de las ciencias positivas. Un caso especial de los modelos inductivos son los **modelos descriptivos**. Adoptan la forma sintáctica « $X \rightarrow Ox$ », o

también: «X sobrentiende Ox», porque la implicación de X, incluye Ox, pero va más allá, dado que X es una generalización de Ox.

Estructura de los modelos deductivos

Los modelos deductivos representan fenómenos del mundo ‘teleológico’ (orientado por objetivos) por medio de proposiciones cuyos referentes pertenecen al mundo del ‘deber ser’, pues se mueven en el ámbito del ‘debería existir’, ‘debería ser’ de las ciencias normativas. Un caso especial de los modelos deductivos son los **modelos normativos**. Adoptan la forma sintáctica « $Ox \rightarrow X$ » (que se lee: «Si Ox es lo que queremos, entonces X», en los modelos normativos), o también: «Ox sobrentiende X», lo cual es lo mismo que: «X subentiende Ox», porque X es una especificación de Ox, y la implicación de Ox indica que no todos los fenómenos de la realidad Ox son explicados por el modelo X, esto es, que no va más allá.

El cisma de la contabilidad

‘Modelos inductivos’ versus ‘modelos deductivos’, ¡he ahí el ‘cisma de la contabilidad’! En el contexto de las ciencias aplicadas como la contabilidad, la lógica de investigación contable adopta la forma de ‘teorías’ o ‘modelos’ para describir, explicar, predecir o controlar el mundo fenoménico u observacional, al igual que la conducta del ‘sistema’ empírico y el comportamiento de los ‘modelos’ en un contexto social. ¿Es posible establecer una relación de consistencia mutua entre estas dos alternativas? La pregunta no es fácil de responder. Implica comprender la naturaleza de la investigación contable, identificar el objetivo primordial y el objeto de la contabilidad práctica, en términos de modelos descriptivos y modelos normativos, amén del perceptor del mensaje de la contabilidad. La distinción es crucial en la teoría de la medición contable, tal como la formuló el profesor norteamericano de origen japonés Yuji Ijiri. Preciso es reconocer, ante semejante desafío de propedéutica a la epistemología contable, que este último capítulo de nuestro libro, aunque es el más corto de todos, será el que requiere de más esfuerzos de tu parte, para comprender en dónde está el meollo del problema.

Algunas precisiones semánticas

Conviene aclarar aquí algunas sutilezas de orden conceptual. Por lo que respecta a los modelos normativos, hay que precisar que los ‘objetivos/supuestos’ de un sistema normativo no consideran la parcela de la realidad observacional Ox como un objetivo a ser real y verdaderamente logrado, pues en realidad son ‘objetivos/asunciones’ de carácter deóntico, esto es, que pertenecen al mundo del ‘debería ser’, y no al mundo fenoménico u observacional de los hechos, cuya descripción pertenece al plano del ‘existir’. La implicación lógica, por otra parte, en el contexto de las ciencias aplicadas y sociales como la contabilidad, no sólo ha de entenderse en términos de las ‘relaciones causa-efecto’ que presuponen la estructura sintáctica «si...entonces», sino también en términos de la teoría semántica de los ‘superconjuntos’, que en lingüística se denominan palabras ‘hiperónimas’ o ‘superconjuntos semánticos’ (‘flor’ es una palabra hiperónima de ‘rosa’, ‘clavel’, ‘geranio’, ‘anturio negro’, porque ‘contiene’ o ‘sobrentiende’ estos conceptos), y palabras

‘hipónimas’ o ‘subconjuntos semánticos’ (‘tiza’, ‘tablero’, ‘pupitre’, ‘mesa’, ‘silla’... son palabras hipónimas de ‘salón’, porque están englobadas en el concepto de ‘salón de clase’), pues los modelos inductivos de estructura sintáctica « $X \rightarrow Ox$ », o los modelos deductivos de la forma « $Ox \rightarrow X$ », pueden ser contruidos con base en otros modelos, que a su vez pueden ser modelos de otros modelos y así sucesivamente. Esta última posibilidad de interpretación está más acorde con la naturaleza de las ciencias aplicadas y sociales, dado que estas ciencias basan su lógica de investigación y descubrimiento en ‘relaciones fines-medios’, las cuales dan mejor cuenta del comportamiento de los sistemas normativos, orientados por objetivos.

Objetivo de la teoría contable

En consonancia con las anteriores precisiones conceptuales, podemos inferir que el objetivo prioritario de la teoría contable es la ‘contabilidad práctica’. La naturaleza de la contabilidad práctica es dual: no sólo es un ‘sistema de medición’, sino también un ‘sistema de información’.

Objeto de la contabilidad práctica

El objeto de la contabilidad práctica es el control del sistema orgánico conformado por la teoría de la medición contable y la conducta del sistema empírico o comportamiento de los modelos contables bajo estudio, con el objetivo de responder a las necesidades y metas del sistema institucional involucrado en la preparación y utilización de la información contable.

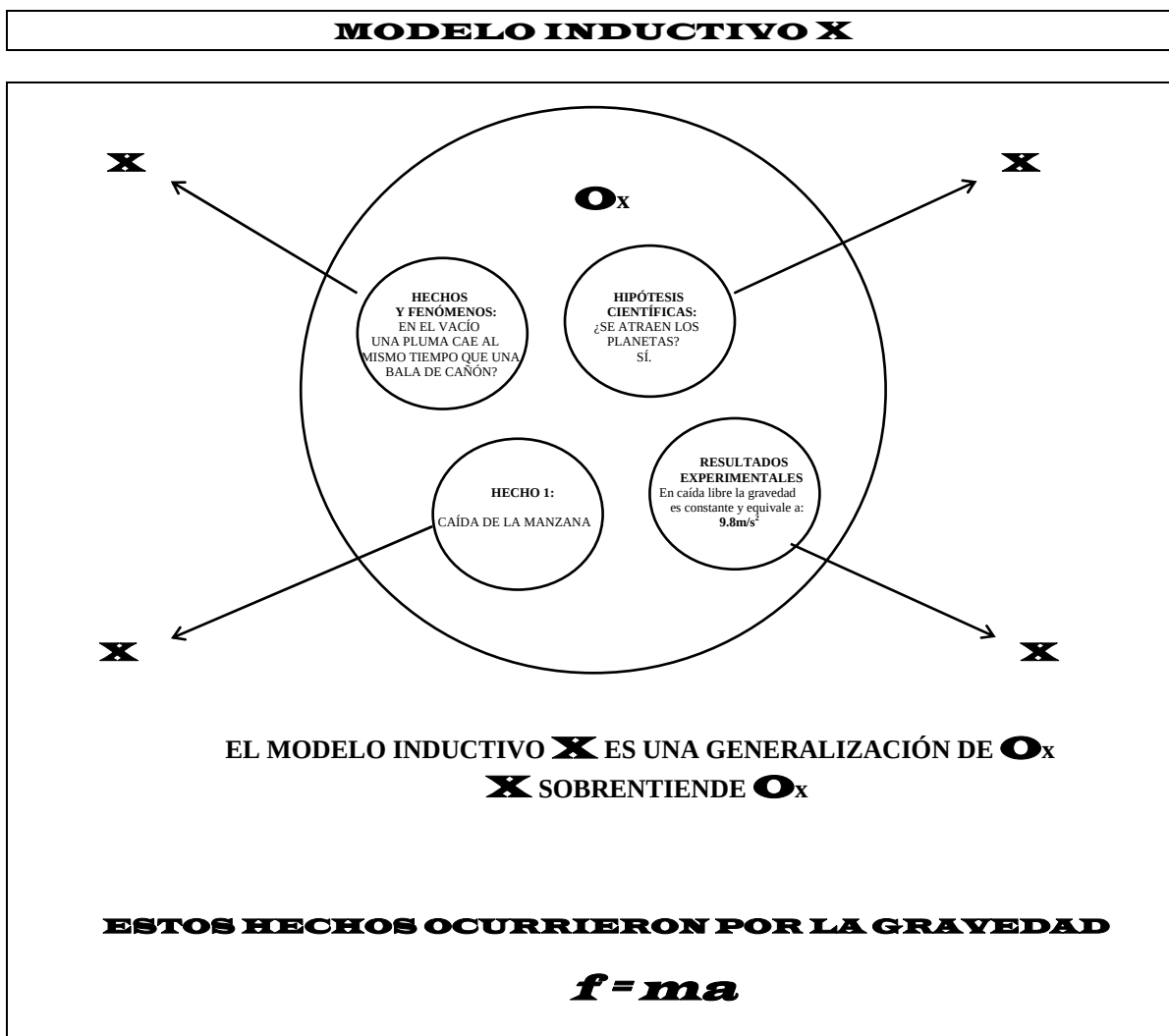
En cuanto al control del sistema empírico, su conducta pertenece al mundo deóntico, pero ha de redundar en beneficio de la justicia social y el bien común, conforme a la naturaleza social de la contabilidad, dentro de una dimensión ética, en que los sistemas de auditoría se cimientan en el principio de independencia; cosa que en los últimos tiempos se está viendo deteriorado por las grandes fusiones de empresas multinacionales, incluidas las firmas auditoras más grandes que, bajo la figura de la subcontratación, también están ofreciendo servicios de contabilidad, mediante empresas que dependen de sus casas matrices, pero que por audaces sistemas de contabilidad de la agencia, logran ser juez y parte.

El perceptor del mensaje de la contabilidad

En el ámbito de esta concepción pragmática, el mensaje de la contabilidad tiene un destinatario: el usuario, quien en últimas es el depositario de la información contable. El giro lingüístico de esta concepción algunos investigadores contables lo denominan el ‘paradigma de la utilidad de la información’. El ‘contador’, aquí, se constituye en un verdadero ‘comunicador social’ de la realidad socioeconómica y financiera, ante administradores, inversionistas, acreedores y otras partes interesadas.

Modelos inductivos

Un modelo inductivo X es una generalización de O_x observaciones. Podemos representarlo gráficamente así:



LA CONTRIBUCIÓN DEL MODELO ESTÁ EN ALCANZAR X (GRAVEDAD) COMO UNA
EXPLICACIÓN DE O_x (MANZANA)

Ejemplo de un modelo inductivo

Sabemos que 2 unidades cuestan \$20 y que 5 unidades cuestan \$41. Deduzca un modelo axiomático formalizado con base en estos dos hechos, tomados del mundo real.

Análisis

Los dos componentes estructurales del modelo deductivo X, quedan identificados así:

X	Ox
UNIDADES (u)	COSTO (k)
$u_1 = 2$	$k_1 = 20$
$u_1 = 5$	$k_1 = 41$

El comportamiento de estos fenómenos es lineal, en consecuencia, pueden ser representados por la ecuación canónica:

$$y = mx + c$$

La variable independiente aquí corresponde a las unidades: $x = u$; y, la variable dependiente, al costo: $y = k$; c representa una **constante** y m es la **pendiente** de la **recta**. De modo que la ecuación canónica para la recta, aplicada a los costos, quedaría:

$$y = mx + c$$

Se trata pues, de resolver un sistema lineal de dos ecuaciones particulares:

$$\begin{aligned}y_1 &= mx_1 + c \\ y_2 &= mx_2 + c\end{aligned}$$

Dado que $y_1 = k_1$, $y_2 = k_2$, $x_1 = k_1$, $x_2 = k_2$, la ecuación anterior, se transforma en:

$$\begin{aligned}20 &= 2m + c \\ 41 &= 5m + c\end{aligned}$$

Como vemos, se trata de calcular la pendiente m y la constante c , para poder inferir la ecuación lineal de costos.

Restando la segunda ecuación de la primera, obtenemos m :

$\begin{aligned} 41 &= 5m + c \\ -20 &= -2m - c \end{aligned}$
$21 = 3m \qquad \therefore m = 7$

Ahora, multiplicando por 5, la ecuación: $20 = 2m + c$ y por 2, la ecuación: $41 = 5m + c$, obtenemos c .

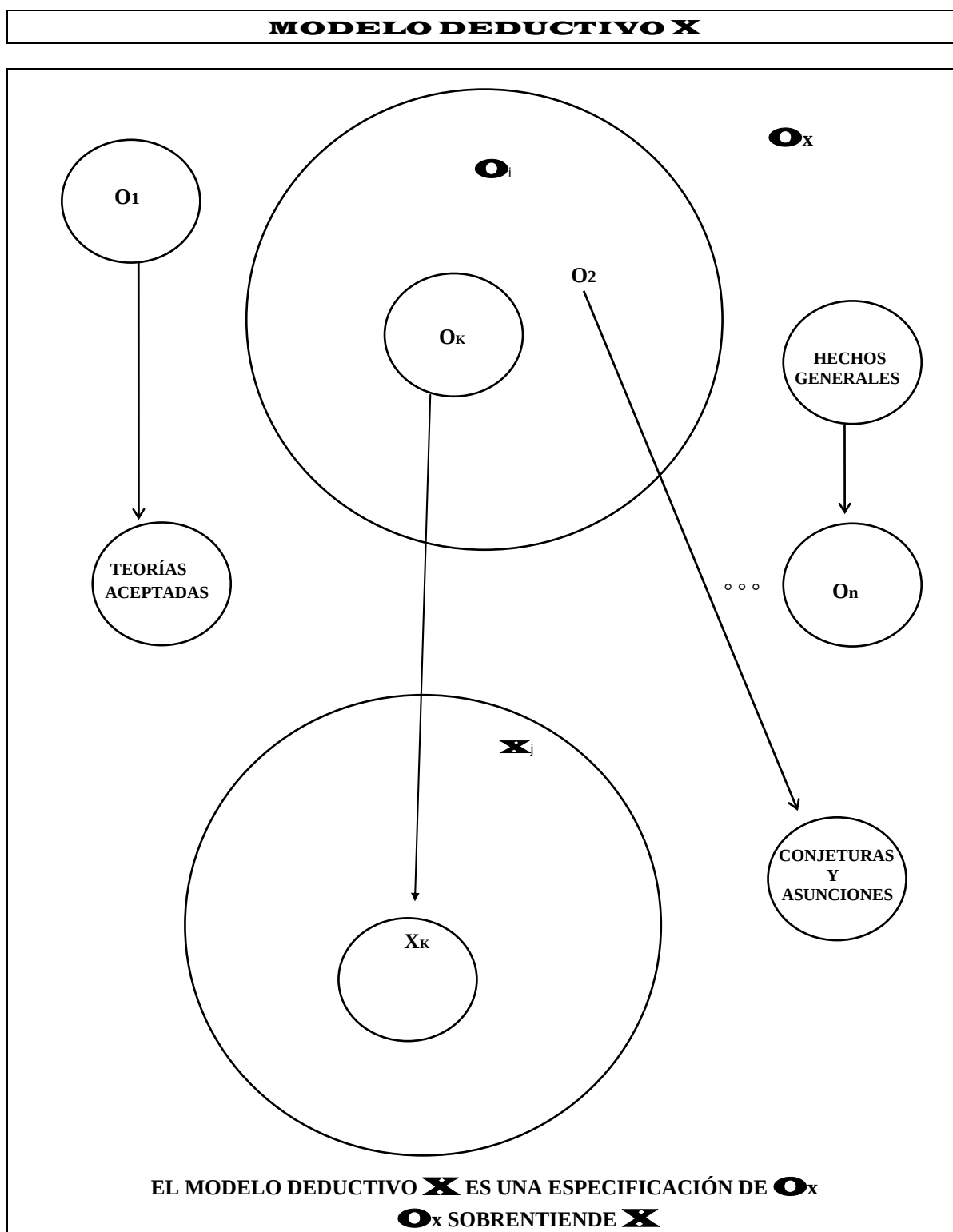
$\begin{aligned} 100 &= 10m + c \\ -82 &= -10m - 2c \end{aligned}$
$18 = \qquad 3c \qquad \therefore c = 6$

De este modo, el sistema de costos quedaría formalizado, con esta ecuación:

$c = 7u + 6$

En este ejemplo **Ox** ciertamente viene después de **X**, pero la implicación de **X** va más allá. La anterior ecuación representa la forma canónica del modelo de costos formalizado con una ecuación lineal, que cubre el costo de otros volúmenes de producción. Ahora bien: no sólo este tipo de ecuaciones formalizan el modelo. Es posible inducir formalizaciones de segundo orden, utilizando formas canónicas para ecuaciones cuadráticas, o de tercer orden, utilizando formas canónicas para ecuaciones cúbicas. Y así por el estilo. En cualquier caso, estamos interesados en saber por qué ocurre **Ox**. Como puedes observar **X** es una generalización de **Ox**, para todos los modelos inductivos **X**.

Un modelo deductivo X es una especificación de O_x observaciones. Podemos representarlo gráficamente así:



Ejemplo de un modelo deductivo

En el caso de un modelo inductivo nos dimos cuenta que, además del modelo lineal original, muchos otros **X** pueden ser inducidos. En la tabla siguiente, por ejemplo, podrás comprobar que la ecuación cuadrática del modelo de costos anterior, cuya forma canónica es: $c = u^2 + 16$ es consistente con **Ox**. Lo mismo puede decirse de las ecuaciones: $c = u^3 - 32u + 76$ y $c = u^3 - 4u^2 - 4u + 36$. En un modelo deductivo se asume la existencia de esta formalización, se trata pues de verificar si el modelo es consistente con el sistema observacional **Ox**, en la situación planteada por un experimento crucial, por ejemplo, en que se pone a prueba la teoría normativa obtenida mediante modelos deductivos y condicionados por el sistema observacional.

Análisis

Esta vez, **Ox** representa una aceptación generalizada de teorías, asunciones, conjeturas y hechos, y **X**, valores particulares que hacen consistentes los modelos formalizados. Los siguientes modelos son consistentes con el modelo de costos original:

Ox	X
$c = u^2 + 16$	$c = 116$ (para $x = 10$)
$c = u^3 - 32u + 76$	$c = 20$ (para $x = 2$)
$c = u^3 - 4u^2 - 4u + 36$	$c = 41$ (para $x = 5$)

Epílogo

Características de un Modelo Inductivo X

- ☐ Un Modelo Inductivo X toma la forma de «X sobrentiende Ox», lo cual es lo mismo que: «X subentiende Ox», porque X es una especificación de Ox, o también: « $X \rightarrow Ox$ ». En otras palabras, la implicación de X, incluye Ox, pero va más allá.
- ☐ En este modelo, Ox puede ser un conjunto de hechos ya conocidos, o quizás resultados recientemente obtenidos, mediante un experimento; también puede ser puramente hipotético. Un modelo inductivo puede empezar con observaciones empíricas Ox, para obtener X inductivamente, o puede empezar con fenómenos hipotéticos o conceptos no empíricos Ox e inducir X, desde ellos.

- ☐ Un **modelo descriptivo** es un caso particular de un modelo inductivo, cuando éste describe observaciones o fenómenos empíricos Ox , mediante un conjunto de estados X que son extraídos de ellos.
- ☐ En un modelo inductivo X , X es una *generalización* de Ox .
- ☐ El modelo intenta contestar preguntas del tipo: **¿Qué modelo explica por qué sucede Ox ?, ¿qué modelo X se puede inducir a partir de Ox ?**
- ☐ La contribución del modelo está en alcanzar X (gravedad) como una explicación de Ox (manzana).

Características de un Modelo Deductivo X

- ☐ Un Modelo Deductivo X toma la forma de « Ox sobrentiende X » o, « $Ox \rightarrow X$ » (que se lee: «Si Ox es lo que queremos, entonces X »). En otras palabras, la implicación de Ox , indica que no todos los fenómenos de la realidad Ox son explicados por el modelo X , esto es, que no va más allá.
- ☐ En este modelo, Ox de nuevo es un conjunto de hechos, teorías o asunciones que ya han sido aceptadas (al menos para el fin o causa del argumento). Un modelo deductivo puede partir de un conjunto Ox de hechos, teorías, hipótesis, metas u objetivos/supuestos, desde los cuales deduce X .
- ☐ En un Modelo Deductivo X , X es una *especificación* de Ox .
- ☐ Un **modelo normativo** es un caso particular de un modelo deductivo, cuando éste parte de un conjunto de objetivos/supuestos que adoptan la forma de «Si Ox es lo que queremos, entonces debe aplicarse el conjunto de estados X del modelo».
- ☐ El modelo intenta contestar preguntas de tipo: **¿cuál será Ox si se da X ?, ¿el modelo X es consistente con Ox ?**
- ☐ La contribución del modelo no está en haber alcanzado X , sino más bien en deducir X de Ox (manzana), por medio de deducción lógica.

Cuestionamientos básicos

1. ¿Por qué consideras que podemos hablar de un 'cisma de la contabilidad'?
2. ¿En verdad los conceptos de 'teoría' y 'modelo' son sinónimos?
3. ¿Cuál es la naturaleza de la contabilidad práctica?
4. ¿Qué implicaciones se derivaron en este capítulo de la distinción entre 'ciencia aplicada' y 'ciencia pura'?
5. ¿En qué medida la contabilidad práctica redundará en beneficio de la sociedad?
6. ¿Cuáles son los usuarios de la información contable?
7. ¿Tiene cabida en ciencias sociales la concepción de una 'contabilidad pura'?
8. ¿En qué consiste la teoría de la medición contable?
9. ¿Por qué es importante considerar, además de la teoría de medición contable, el comportamiento del sistema empírico?

BIBLIOGRAFÍA

- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, AAA (1966). *A Statement of Basic Accounting Theory*, Sarasota, Florida: American Accounting Association Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory. Hay version española: *Teoría básica de la contabilidad*. Traducción de Enrique Martínez, México: Manuales Uteha, 1968. Véase también AAA (1977). *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, Sarasota, Florida: American Accounting Association Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports.
- BALLESTERO, Enrique (1979). *Teoría y estructura de la nueva contabilidad*. Madrid: Alianza Editorial, pág. 49.
- BELKAOUI, Ahmed Riahi (2004). *Accounting Theory*, University of Illinois at Chicago: Thompson. Véase también: *Accounting, a multiparadigmatic science*, Westport CT USA: Quorum books, 1996.
- BUNGE, Mario (1983/1985). *Epistemology I: Exploring the World; Epistemology II: Understanding the World; Epistemology III: Philosophy of Science and Technology; Epistemology III: Philosophy of Science and Technology*. Dordrecht- Boston, Holanda y EE. UU. D. Reidel Publ. Co.
- BUNGE, Mario (1989). *La investigación científica*. Barcelona: Ariel methodos.
- BURBANO, Jorge Enrique (1989). *Contabilidad: Análisis Histórico de su Objeto y su Método*. Pliegos Administrativos y Financieros No. 12, Cali: Universidad del Valle, Facultad de Ciencias de la Administración, p. 12.
- CAÑIBANO, Leandro (1975). *Teoría actual de la contabilidad*. Madrid: Editorial ICE.
- CEPAL-ORLEALC-UNESCO (1992): *Educación y conocimiento: eje de la transformación productiva con equidad*. Naciones Unidas, Santiago de Chile, 1992.
- CERVANTES, Miguel (1951), *Quijote*, parte I, cap. XXI, pág. 455. Edición preparada por Justo García Soriano y Justo García Morales. Madrid: Aguilar.
- COLASSE, Bernard (1995). *À quoi sert la recherche comptable? Des fonctions du chercheur en comptabilité*. Revue. Française de comptabilité, n°264, Février, pp. 67-74.
- COYNE (1977): *Designing Information Technology in the Postmodern Age: From the method to the metaphor*. Massachusetts, The MIT Press, 1977.
- CUADRADO Amparo et al. (1998): *Metodología de la Investigación Contable*, Madrid: 1996.
- DELORS Jack et al. (1996). *La Educación encierra un tesoro*, Santillana, 1996.
- DRUCKER (1993). *La sociedad postcapitalista*. Traducción de Jorge Cárdenas Nannetti. Bogotá: Grupo Editorial Norma.
- FAURE, Edgard et al. (1972). *Aprender a ser. La educación del futuro*. Madrid: UNESCO/Alianza Universidad.
- FERNÁNDEZ PIRLA, José María (1986). *Una aportación a la construcción del derecho contable*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, p. 3.
- FEYERABEND, Paul. (1984). *Diálogo sobre el método*. Madrid: Alianza Editorial. página 147.
- FILNUS, Daniel (1998). *El papel de la educación frente a los desafíos de las transformaciones científico-tecnológicas*. En *Revista de Tecnología Educativa*, OEA, Vol. XII, No. 4, Santiago de Chile.
- GAARDNER, Jostein (1996). *El Mundo de Sofía*. Ed. Siruela. Santafé de Bogotá.

- GARCÍA GARCÍA, Moisés. *Últimas Tendencias de la Metodología en Contabilidad*. Revista Técnica Contable, año XXXV, No. 415. Madrid, julio de 1983. Véase también: *Tendencias metodológicas actuales en Contabilidad*. Madrid, 1981.
- GARCÍA, Francisco Javier y SOUSA FERNÁNDEZ (2007). *La concepción de beneficio como exponente de la diversidad contable internacional*, de, Francisco, artículo ganador del premio AECA (en línea), p. 1.
- GARNIER, Pierre (1947). *La Comptabilité: Algèbre du droit & méthode d'observation des sciences économiques* (Paris: Dunod).
- GÓMEZ OCAMPO, Víctor Manuel (1995): *Dilemas de equidad, selectividad y calidad en la educación secundaria y superior*, Universidad Nacional, Facultad de Ciencias Humanas, Serie Cuadernos de Trabajo.
- GOREY R. M. y DOBAT, D. R. (1996). «Managing in the knowledge era», en *The System Thinker*, 7 (8), 1-5. New York.
- GRAY Rob (1992/1999) *Contabilidad y auditoria ambiental*. Bogotá: Ecoe Ediciones. Traducción de Samuel Alberto Mantilla.
- HABERMAS Jürgen. (1981): *Teoría de la acción comunicativa*. Madrid: Taurus. vol. 1.
- HATFIELD, Henry Rand (1924). *Defensa Histórica de la Contabilidad*. The Journal of Accountancy, tomo 37, número 4, abril de 1924, pp. 241-253.
- HERNÁNDEZ, Carlos Augusto et al. (1998): *Exámenes de Estado: una propuesta de evaluación por competencias*. Bogotá: ICFES.
- HICKS, J. R. (1977): *Valor y Capital. Investigación sobre algunos principios fundamentales de teoría económica*, versión española de Javier Márquez, México-Bogotá: FCE.
- HOMERO, *Odisea*, edición de José Luis Calvo, Bogotá: Cátedra, pp. 170-171.
- IFAC (1990): *Una estructura conceptual estratégica para la educación en la profesión contable en el año 2000 y siguientes*. Traducción de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma de Bucaramanga.
- IFAC (1998): *Information Technology in the Accounting Curriculum*.
- JAMES, William (1945): *El Pragmatismo. Un nuevo nombre para un pensar antiguo. Lecciones populares de filosofía*, versión del inglés por León Poj, Editorial América, Buenos Aires.
- KRAMER, Samuel Noah (1974). *La Historia empieza en Sumer. Primicias históricas recogidas en tablillas*. Traducción del original inglés, *From de Tablets of Summer*, de Jaime Elías. Círculo de Lectores. Barcelona, España.
- KUHN, Thomas S. (1962/1996). *La estructura de las revoluciones científicas*. Traducción de Agustín Contín, FCE, Colombia.
- LAKATOS, Imre (1978/1983). *La metodología de los programas de investigación científica*. Madrid: Alianza Editorial.
- LAKATOS, Imre (1982). *Pruebas y refutaciones. La lógica del descubrimiento matemático*. Alianza Universidad. Madrid.
- LAUDAN, Larry (1977/1979). *Progress and its problems*. Berkeley: University of California Press. Versión española en: *El progreso y sus problemas*. Madrid: Editorial Encuentros.
- LEGENDRE, René (1953). El Descubrimiento de los mares. Publicado en su versión original con el título *La Découverte de mers*, publicado por Presse Universitaires de France, Paris, y traducido al español en 1953, por María Dolores Sanchiz, para Salvat Editores.

- LYOTARD, Jean-François. (1986): *La Postmodernidad (Explicada a los niños)*. Barcelona: GEDISA.
- MANTILLA, Samuel Alberto (1999). *Capital Intelectual & Contabilidad del Conocimiento*. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- MANTILLA, Samuel Alberto (1999): *Capital Intelectual y Contabilidad del Conocimiento*. Santafé de Bogotá: Ecoe.
- MATTESSICH, Richard (1957). «Towards a General and Axiomatic Foundation of Accounting. With an Introduction to the Matrix Formulation of Accounting Systems», *Accounting Research*, vol. 8, n.º 4, octubre de 1957, pp. 328-355. Un año más tarde aparece una temprana y meritoria versión al español: «Hacia una Fundamentación General y Axiomática de la Ciencia Contable. Con una Formulación Matricial de los Sistemas Contables». *Revista Técnica Económica*, No. 4, abril de 1958, pp. 106-127.
- MATTESSICH, Richard (1957). *Towards a general and axiomatic foundation of accounting systems*. Versión castellana en: *Revista Técnica Económica*, abril, 1958, pp. 472-480.
- MATTESSICH, Richard (1964). *Accounting and Analytical Methods-Measurement and Projection of Income and Wealth in the Micro and Macro Economy [Métodos Contables y Analíticos. Medición y Proyección del Ingreso y la Riqueza en la Micro y Macro Economía]*. R.D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois, 1964.
- MATTESSICH, Richard (1988). «Un examen científico aplicado para una estructura metodológica», en Teuken: *Revista de Investigación Contable* (3/III, 1988 - Argentina), pp.273-292.
- MELIS, Federigo, *Storia della Ragioneria (Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica) [Historia de la Contabilidad (Contribución al conocimiento e interpretación de las fuentes más significativas de la historia de la economía)]*. Dott. Cesare Zuffini, 1950, Bolonia, páginas 192-193. La cita aparece en VLAEMMINCK Joseph *Historia y Doctrinas de la Contabilidad*.
- NEGROPONTE, Nicholas (1995). *Ser digital*.
- NICHOLLS, Francisco (1992: v). Prólogo al libro: *Conocimiento, metodología e investigación contable*, de Samuel Alberto Mantilla y Gabriel Vásquez Tristanco. Bogotá: Editora Roesga, pág. v.
- PACIOLI, Luca (1494/1962). *Tratado de las Cuentas y de la Escritura*. Universidad Autónoma de Nuevo León. Monterrey, México. Traducción de Giorgio Berni.
- PACIOLI, Luca (1494/1994). *De las Cuentas y las Escrituras. Título Noveno, Tratado XI de su Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità, Venecia, 1494. Estudio introductorio, traducción y notas por Esteban Hernández Esteve, con una reproducción fotográfica del original*, Madrid, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)
- SALAZAR, Luis (1998). *Lecciones sobre historia de la contabilidad*. Bogotá: Fundación Universitaria Politécnico Gran Colombiano.
- SALVO, Daniel (2008) *Quipucamayoc*, un cuento que está disponible en la red.
- SARTRE, Jean Paul (1987). *La filosofía e ideología del existencialismo*. En: *Sartre en el Brasil. La Conferencia de Araraquara*. (Edición bilingüe). Bogotá: Editorial Oveja Negra.
- SHAKESPEARE, William (1950). *El Mercader de Venecia*, traducción de Jaime Clark, Buenos Aires, Clásicos Jackson.

- STEGMÜLLER, Wolfgang (1979, 1983, 1986). *Estructura y dinámica de teorías: teoría y experiencia* (traducción de C. Ulises Moulines), Barcelona: Ariel.
- TOFFLER Alvin (1995): *Educación para la tercera ola: un nicho para Colombia*. En: Revista Cámara de Comercio de Bogotá, n° 92. Bogotá: Confecámaras.
- TOFFLER, Alvin (1980/1995). *La tercera ola*. Traducción de Adolfo Martín. Barcelona: Plaza y Janés Editores.
- TUA PEREDA, Jorge (1995). *Lecturas de teoría e investigación contable*. Medellín: Centro interamericano jurídico financiero.
- UNCTAD (1999): *Plan de estudios mundial para la formación de profesionales contables*. Informe de la Secretaría de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo.
- UNESCO/ICFES (1995): *Documento sobre políticas para el cambio y el desarrollo de la educación superior*. Santafé de Bogotá D.C.: ICFES, mayo de 1995.
- UNESCO-ORLEALC (1995): *Hacia una nueva etapa de desarrollo educativo*. Separata. Naciones Unidas, La Habana, Cuba.
- VAN LOON, Hendrik Willem (1947). *Historia de la humanidad*. Barcelona: Luis Miracle, traducción del holandés de Juan Gutiérrez Gili, pág. 17.
- VLAEMMINCK, Joseph H. (1956/1961). *Historia y doctrinas de la contabilidad*. Traducción de José María González Ferrando. Madrid: Editorial Ejes, pág. 41.
- WHEELER, John T. (1970/1978). *Perspectiva de la teoría y la investigación contables*. Traducción del inglés por Lázaro de Greiff del artículo publicado en: "Accounting Theory and Research in Perspective". The Accounting Review, Vol. XLV, n° 1, January 1970, pp. 1-10.
- ZWEIG, Stefan (1967). *Momentos estelares de la humanidad. Doce miniaturas históricas*. Barcelona: Traducción de Editorial Juventud, 250 p. Cf. también: *Sternstunden der Menschheit. Zwölf historische miniaturen*. Frankfurt am Main: S. Fischer Verlag, 1953, 297 s.