

Perspectiva contable desde la academia

Accounting perspective from the academy

Rodrigo Víctor Lopez Coloma ¹

1* Docente de la Universidad de Guayaquil, Guayaquil, Ecuador

EMAIL: rodrigo.lopezc@ug.edu.ec

Recibido: 6/5/2019

Aceptado: 1/7/2019

Resumen: La historia humana permite tener una base de reflexión y de entendimiento de lo que hay que conocer y practicar como contabilidad. Su evaluación a través del tiempo en forma paralela con el hombre, su cultura, su civilización, su contexto social y económico, demuestra que es vital su manejo y análisis de la información. El artículo pretende realizar un breve recorrido histórico de la disciplina contable y la manera en que ha evolucionado su pensamiento. Se orienta hacia la formación básica contable, de manera que pueda ser apropiado para su uso como texto de consulta para aquellos que están en el proceso de formación de la disciplina contable. Para ello, se adoptó un enfoque descriptivo y reflexivo a partir de una revisión documental sobre la evolución histórica de la contabilidad. Su principal aporte lo constituye es que sin duda la contabilidad no nació del análisis científico de saberes, es producto de los antecedentes históricos y del desarrollo y creación de técnicas y herramientas de las actividades comerciales de cada época y de su proceso histórico. Su evolución ha sido orientada por grandes transformaciones en relación con el tipo de información, usuarios, finalidad, manejo y control de sus operaciones. En tanto que los programas que se imparten en las universidades requieren incorporar los estudios teóricos y epistemológicos de la contabilidad, para lograr entender la contabilidad en su total dimensión y con ello distinguir los problemas conceptuales propios de la actualidad, orientados hacia el establecimiento de la contabilidad como ciencia y no sólo en su ejercicio práctico.

Palabras clave: Contabilidad, evolución histórica, pensamiento contable.

Abstract: Human history allows us to have a basis for reflection and understanding of what we know and practice as accounting. Its evaluation over time in parallel with man, his culture, his civilization, his social and economic context, demonstrates that his handling and analysis of information is vital. The article aims to make a brief historical tour of the accounting discipline and the way in which its thinking has evolved. It is oriented towards basic accounting training, so that it may be appropriate for use as a reference text for those who are in the process of forming accounting discipline. For this, a descriptive and reflective approach was adopted based on a documentary review of the historical evolution of accounting. Its main contribution is that without a doubt, accounting was not born from the scientific analysis of knowledge; it is a product of the historical background and the development and creation of techniques and tools of the commercial activities of each era and its historical process. Its evolution has been guided by major transformations in relation to the type of information, users, purpose, management and control of its operations. While the programs taught in universities require the incorporation of theoretical and epistemological studies of accounting, in order to understand accounting in its total dimension and thereby distinguish the conceptual problems typical of today, oriented towards the establishment of accounting as a science and not only in its practical exercise.

Keywords: Accounting, historical evolution, accounting thinking.

INTRODUCCIÓN

La contabilidad como ciencia, se ubica en la historia desde el momento en que el hombre tuvo necesidad de contar y anotar, tal actividad, según Casal (2007), fue evolucionado “conforme se perfeccionó la propiedad y el comercio” (p.20). En este sentido, el desarrollo de la contabilidad se presenta a la par de la sociedad y su extenso camino, pasado por diferentes etapas históricas.

Ahora bien, su evolución como ciencia no ha sido uniforme, pues distintos autores la definen como la ciencia que permite registrar operaciones efectuadas por una o varias personas, para otros, es una ciencia al servicio del análisis de la circulación económica y, por tanto una herramienta para la organización económica, además, hay quienes consideran que la contabilidad tiene una naturaleza científica y por tanto, se encuadra dentro de las ciencias económicas cuyo objeto de estudio son las realidades socioeconómicas y, el conocimiento de estas realidades.

Visto así, las diferentes concepciones que existen sobre la contabilidad dependen en gran medida de las exigencias de la sociedad, del contexto en el que se definen, de lo que se pretenda representar, de la forma como se ve la realidad y del significado que adquiere el concepto contable en un contexto social, ya que es finalmente dentro de éste, donde surgen las contradicciones, las críticas y las tendencias en los determinados enfoques y matices que ofrecen las diversas ideas de la contabilidad.

En este marco, la discusión en el campo académico, entre otros temas, le interesa conocer las tendencias recurrentes en esta disciplina y la manera cómo ha evolucionado el pensamiento contable en la historia. Pues la ciencia, vista como un proceso histórico discontinuo permite observar teorías y creencias que en el momento se han considerado como científicas pero que con el tiempo resultan incompatibles con las que posteriormente adquieren consistencia y son objeto de consideración. Sin que con esto pierdan el carácter científico.

Por ello, el objetivo de este artículo es realizar un breve recorrido histórico de la disciplina contable y la manera en que ha evolucionado su pensamiento. Se orienta hacia la formación básica contable, de manera que pueda ser apropiado para su uso como texto de consulta para aquellos que están en el proceso de formación de la disciplina contable, además como herramienta de apoyo a profesionales que así lo requieran, pues se trata entender el rol de la contabilidad como disciplina social y su relación con las distintas organizaciones sociales y económicas. El diseño metodológico del tema adopta un enfoque descriptivo y reflexivo a partir de una revisión documental sobre la evolución histórica de la contabilidad. Las fuentes de información son bibliográficas, constituidas por textos relacionados con el tema propuesto.

DEVENIR HISTÓRICO DE LA CONTABILIDAD

Para entender cómo ha evolucionado el concepto de contabilidad a través de la historia, es necesario rastrear los antecedentes que permitieron la construcción de lo que hoy se denomina contabilidad. En este contexto, evocar la historia de la contabilidad, es analizar la historia de la humanidad con sus relaciones económicas, sociales y culturales, así como la forma en que en los diferentes ciclos históricos plasmó las transacciones que surgieron de dichas actividades comerciales.

Además, implica la comprensión del hombre como una unidad social, vinculado a otros hombres por necesidades comunes, existencias de actividades económicas que necesitó la conservación de la información como apoyo a la débil memoria humanas y la forma de preservar dicha información, bien sea cuantitativa o cualitativa, tal es el caso de la escritura y de los números (Gertz, 2003).

En todo caso, Montesino (1993), considera cuatro periodos en el desarrollo de la contabilidad, con sus respectivas características.

1. Periodo empírico (Desde la Antigüedad hasta 1202)

Características:

- Inexistencia de sistemas contables completos.
- Existencia de preocupaciones contables desde los tiempos más remotos (se encuentran anotaciones contables entre los sumerios, egipcios, griegos y romanos).
- Conexión entre el desarrollo de la contabilidad y las actividades económicas (en la Alta Edad Media se desarrolla una actividad mercantil floreciente que exige el perfeccionamiento gradual de la técnica contable que pasará de la Partida Simple al método de la Partida Doble.

2. Periodo de génesis y aparición de la partida doble (1202-1494)

Características

- Desarrollo de la Partida Simple y su posterior transformación en Partida Doble
- Crecimiento de la actividad comercial
- Expansión del comercio
- Desarrollo de las operaciones de crédito
- Nacimiento de las sociedades comerciales

3. Periodo de expansión y consolidación de la partida doble (1494- 1840).

Características

- Extensión de los Principios de la Partida Doble (se difunde por toda Europa)
- Progresivo perfeccionamiento de la misma.
- Concepto de resultado periódico y de valuación de inventarios
- Etapa prolongada pero no fructífera

4. Periodo científico (1840 hasta nuestros días)

- El pensamiento contable de este período puede dividirse atendiendo a las distintas corrientes doctrinales.
- Doctrina Jurídico- personalista
- Doctrina Contistas y neo-contistas
- Enfoque económico
- Patrimonialismo

PERIODO EMPÍRICO

Este periodo, en la cultura occidental, comprende desde la aparición de las primeras civilizaciones hasta la caída del imperio Romano. Las teorías evolutivas no sitúan el inicio de actividades comerciales, sino a partir del año 10.000 a.c, cuando surgen los primeros cambios más relevantes desde el punto de vista económico y se empieza a dar forma a las nacientes organizaciones económicas y sociales con la aparición de las primeras formas de agricultura y recolección, así como la domesticación de animales, y la vida en asentamientos influenciada por el aumento de la población.

El hombre de aquella época no conocía la propiedad. Los animales cazados por las tribus eran repartidos de acuerdo con ciertas normas tradicionales, sin que se pueda decir que alguien hubiera sido el dueño de ellos. Lo mismo se puede decir con lo recolectado en la estepa o en la selva. (Brow, 2013)

Otro factor importante para el hombre fue el desarrollo comunicativo, que con el correr del tiempo se hizo más complicado dejando atrás el lenguaje corporal y gesticular para iniciar uno más complejo mediante la utilización de los primeros fonemas. Así como, el surgimiento de la agricultura especializada en los que la familia necesita mayores extensiones de tierra, lo cual genera el asentamiento urbano y optimizar la producción. Con la organización social aparecen los primeros vestigios de propiedad y acumulación y con ello las primeras formas de esclavitud.

Las primeras prácticas contables datan del año 6000 aproximadamente, como consecuencia del aumento de la producción, es necesario el establecimiento de mecanismos para dar cuenta del control de esta. Brow (2013), afirma “el mejoramiento de la producción y el incremento del comercio trajeron consigo la necesidad de llevar cuentas y de apuntar algunos hechos” (p.34).

La contabilidad en la antigüedad se conoció como la técnica de las cuentas, la cual surgió como apoyo y auxilio al desarrollo económico y como fruto del desarrollo de la vida social que se generaba en la época, la formación de las colectividades organizadas y los Estados.

De acuerdo con Mattessich (citado por Suarez 2004, p.63), lo más revolucionario de estos descubrimientos se pueden sintetizar en tres aspectos

- Que la contabilidad existió unos cuantos milenios antes de la escritura y del cálculo abstracto
- Que la contabilidad dio impulso a la creación de la escritura (y del cálculo abstracto)
- Que cierto tipo de registro por partida doble, o mejor aún, prototipo, de doble entrada, ya existía hace cerca de cinco mil años.

En conformidad a lo señalado por Suarez (2004), muchos investigadores discutirían esta apreciación de Mattessich, pues la contabilidad se concibe desde la perspectiva del análisis histórico, como los hechos que dan lugar a las transacciones comerciales de la época, más, sin embargo, las necesidades de comercializar y registrar en esta época obedecieron a las circunstancias que fueron dando forma a la escritura, al comercio, a las matemáticas y a la contabilidad.

En este matiz, los registros contables, entendidos como una forma de dejar evidencia sobre los beneficios obtenidos derivados del crecimiento de la agricultura y los intercambios comerciales, se remontan desde la aparición de la especie humana hasta el sedentarismo, la propiedad de la tierra, las nuevas organizaciones sociales y la comunicación.

Sin embargo, no se puede determinar el momento histórico exacto que originó las primeras prácticas contables, pero si se puede afirmar, que a partir de ellas la contabilidad evolucionó y sigue su desarrollo a la par con hombre.

EDAD ANTIGUA

Los testimonios más antiguos del lenguaje escrito en la cultura occidental se encuentran en la Baja Mesopotamia, donde aparecen los primeros pictogramas como muestra inicial de la escritura para registrar aspectos administrativos. En esta etapa, quienes construyeron las bases de una civilización económica fueron los sumerios, representando el primer pueblo asentado en Mesopotamia, los cuales contaban con una estructura administrativa y social avanzada, regida por sacerdotes, militares o reyes, cuyos estribas registraban las transacciones públicas de compra y venta de cosechas y recolección de impuestos.

Es bajo estas circunstancias, que se podría considerar que los estribas son los pioneros de la contabilidad práctica y operativa, realización de inventario, quedando registrado, como lo afirma Gertz (2003), como el conteo de bienes que constituían el patrimonio administrable” (p.59).

También se presentaron formas de comercio, los créditos con instituciones, creación de órganos centrales que permitía controlar y solucionar los problemas comunales y de apoyo a los negocios. Tras la conquista por parte de Babilonia, surgió una clase de comerciante que actuaban en la actividad privada como intermediario, mayorista, banquero y prestamista, lo que obligó al gobierno a reglamentar el registro de sus operaciones comerciales mediante leyes incluidas en el Código de Hammurabi, lo cual constituiría la primera reglamentación contable conocida.

Este famoso Código tiene una data de promulgación de aproximadamente 1.700 a.c y contenía regulaciones sobre contratos como los de préstamo, venta, arrendamiento, comisión, depósito y otras figuras propias del derecho civil y mercantil. “La propia organización del Estado, así como un adecuado funcionamiento de los templos, además en él se exigía el registro de las actividades económicas en cuentas detalladas” (Feudal & Linares, 1995).

Cabe resaltar que este código impulsó un desarrollo importante en cuanto a las anotaciones contable, por lo que se considera el documento más antiguo que da testimonio de la existencia de la técnica de cuentas; ello indica que fue en Mesopotamia donde hace miles de años la actividad económica llegó a ser tan importante que dio origen a que se practicara la Contabilidad (Gertz, 2003) o lo que podía denominarse como tal. Son los funcionarios encargados de llevar la contabilidad pública, lo que tomaron la costumbre de anotar sus cuentas en tabletas de arcilla cruda, grabándolas mediante cañas cortadas en bisel, mediante la escritura conocida como cuneiforme, llamada así porque los signos que representan las palabras tienen forma de cuña. Una vez escritas, dichas tabletas eran cocidas, adquiriendo una consistencia dura como el ladrillo.

En esta época, entre los egipcios y los hebreos existía toda una organización contable con personal ad hoc, los escribas, quienes tenían a su cargo la contabilidad pública. En este sentido, el sistema político de Egipto también influyó para que las prácticas contables fueran obligatorias con el fin de que el faraón tuviera pleno conocimiento de la riqueza o déficit económico de su imperio. Para ello contaron con la habilidad administrativa de los hebreos mencionada en la Sagrada Biblia en los libros del Pentateuco. Uno de los pasajes hace referencia a la cantidad de impuestos que el Faraón recibía: “...De los frutos daréis el quinto al Faraón, y las cuatro partes serán vuestras. (Parra, Hincapie, & Villegas, 2015).

En tanto que los fenicios aprendieron el arte del registro contable, probablemente de los egipcios, logrando perfeccionar un sistema contable hacia 1100 años a.C., encargándose de difundir dicha técnica a través de sus colonias.

El florecimiento de la civilización griega se debe a su arraiga creencia mística, en cuyos templos se rendía culto lo cuales predominaban a lo largo de su territorio, donde empezaron a recaudar inmensas riquezas que proviene de donativos. Dichas

riquezas tienen que ser administradas para resguardar el patrimonio del templo, que de acuerdo con es necesario que fueran registradas de forma precisa. (Ramos & Beccera, 2009).

Estos registros se llevaban en tal orden y pulcritud, que la exactitud de los libros servía para dirimir litigios y problemas en el incumplimiento de las amortizaciones de los créditos. Su concepción de la contabilidad es la técnica de las cuentas

Es en el imperio Romano donde “encuentra el germen de una incipiente partida doble”, (Gertz, 2003, p. 50), ya que los romanos tenían una actividad muy organizada; para ellos la Contabilidad se entendía como el registro detallado de todas las operaciones mercantiles que permitían asentar el importe, la clase y la fecha de todas las transacciones que se realizaban, ya fueran en bancos, empresas agrícolas y otras entidades que ejercieran la actividad mercantil.

En este sentido, los comerciantes empleaban dos tipos de registros contables: el adversaria o *ephemeris*, una especie de libro borrador de las actividades comerciales en forma cronológica (libro que en la Edad Media recibiría el nombre de rincordanze), y el *codex o tabulae accepti et expensi*, un libro de caja, en el cual se registraban periódicamente los resúmenes del borrador (*ephemeris*); este registro constaba de un juego de dos páginas para cada ratio (es decir, razón o cuenta), de modo tal que una página se destinaba a registrar las operaciones "accepti" (ingresos o débitos) y la otra para las operaciones "expensi" (egresos o créditos). Los libros más utilizados son el adversario, el cual se asemeja a un libro diario, es decir, en él se anotaban todos los cobros y los pagos realizados y el *condex*, llamado por Cicerón libro de contabilidad, especie de libro de caja que reportaba los créditos, el cual tenía gran valor probatorio.

La contabilidad desempeñó un papel importante para el estado, debido a su exactitud se introduce en la vida cotidiana de las familias romanas, siendo esta labor realizada por los padres cabeza de familia y como acto de estatus social. Era tan trascendental para ellos lo que denominaban contabilidad, que incluso Cicerón en alguno de sus discursos mencionó “la importancia que los romanos concedían a las cuentas y de cómo juzgaban su negligencia como una cosa totalmente anormal e incluso culpable”. (Vlaemmick, 1961, p. 34).

Después de la caída del imperio romano y durante un milenio hasta el encuentro con América, Europa vivió un periodo de estancamiento comercial, pues sobreviene una época de oscurantismo contable. En este sentido, la contabilidad continuó como instrumento mercantil, el uso de los libros de comercio no era obligatorio ni estaba normado o regulado. Su función era la de informar los diferentes eventos que ocurrían en las actividades comerciales para lo cual se debía sellar y rubricar dichos libros.

Para Ocampo y Gómez, (2008), los avances que se empezaron a gestar en los distintos campos del saber, al oficio contable se le agregó una nueva concepción que permitía ver la contabilidad no sólo como técnica de cuenta sino como profesión y esto la denotaba con un estatus diferente.

En este sentido, fueron los templos y la iglesia los que conservaron algunas técnicas para contabilizar los ingresos y los gastos de los monasterios. De ello queda constancia en la Orden de Los templarios, que dio importancia a la administración financiera de sus recursos para autofinanciar sus incursiones en Tierra Santa y Europa, para lo cual organizaron un moderno sistema bancario que “incluía apertura de cuenta corrientes, consignaciones, préstamos con fianzas, un innovador sistema de transferencia nacional e internacional de fondos, letras de cambio, pensiones asistenciales, normalización de intereses comerciales. (Valenzuela, 2014).

En este orden, la administración de los inmensos depósitos realizada por los templarios se ejecutaba bajo la estricta supervisión y control de una Junta de Caballeros de la Orden, órgano que ejercía un rol fiscalizador que aseguró la transparencia de sus operaciones otorgando total seguridad para los usuarios y cuentacorrentistas que confiaban sus fondos al Temple. Cada inversionista recibía tres veces al año un riguroso detalle de sus cuentas, estado contable que se realizaba gracias a que los *frates* encargados de la tesorería procedían a practicar una liquidación de cuentas trimestral, una especie de Balance General, que les permitía un ajuste permanente de los intereses ganados y deducidos.

Los periodos bélicos, debido a las grandes invasiones que trajeron en términos generales el estancamiento cultural y económico de Europa, acabaron hacia el siglo IX iniciando un nuevo periodo de florecimiento dinámico de la población, donde resurgieron grandes ciudades y el comercio. Los continuos sucesos que se evidenciaron (las cruzadas, las reformas gregorianas, las guerras expansivas, etc.) permitieron el florecimiento del comercio y con ello el surgimiento de distintas economías que. Es así como en la Baja Edad Media, los mercaderes estaban tan inmersos en una intensa transacción que se vieron obligados a inventar la teneduría de libros ya que por la magnitud del mercado en el que se encontraban, no podía recordar todos sus asuntos comerciales ni darse cuenta de si sus negocios generaban pérdidas o ganancias.

Para el año 1202, Leonardo Fibonacci hace un gran aporte a la matemática, introduciendo los números arábigos que de manera inmediata fueron adoptados por aquellos que llevaban libros contables o de registros. Lo anterior brindó una mayor facilidad a los comerciantes, ya que hasta el momento los libros se llevaban en números romanos, anotaciones que complicaban la teneduría, la lectura y la comprensión de estos. Hacia finales del siglo XIV Francesco Di Marco Datini mercader Italiano incluye en sus libros por primera vez cuentas patrimoniales como la cuenta "ganancias y pérdidas" dando solución a un problema surgido en la dificultad del manejo de las mercancías, ya que estas poseían dos precios: el de costo y el de venta, que al aparecer en la cuenta caja el saldo presenta una diferencia entre los ingresos y egresos, y que con esta cuenta no solo se daba solución al problema, sino que se podía determinar con mayor exactitud la utilidad de la actividad comercial. En tanto en Inglaterra, Dodson describe el procedimiento de cálculos de los costos por lotes o pedidos. Los esfuerzos por consolidar los procedimientos contables también tienen lugar en Francia, en los que se introduce la clasificación racional de los hechos patrimoniales a través de la división de entendimiento entre la personalidad de la empresa y su propietario (López, 2002).

De acuerdo con Ocampo y Gómez, (2008), los avances prácticos además de otras condiciones como la invención de la imprenta, los avances matemáticos, la comprensión de la riqueza con fines productivos, la unificación de unidades de medida, las condiciones políticas y legislativas, comienza a gestarse el nacimiento de la contabilidad como una disciplina científica.

PERIODO DE GÉNESIS Y APARICIÓN DE LA PARTIDA DOBLE

Esta época es considerada la cuna de la ciencia contable en lo relativo a la partida doble. Los aportes de sus autores, en su mayoría de origen italiano, entregan elementos que aún hoy son básicos en la Contabilidad.

La aparición del capitalismo da vía libre al desarrollo de actividades mercantiles y por ende al comercio en toda su integridad. Y allí donde está el comercio, sobresale la contabilidad para satisfacer sus necesidades. Con el capitalismo se introduce el principio de racionalidad en las operaciones, el saber que aconteció, y para ello era indispensable un sistema de registro más completo que permitiera al empresario mantener un contacto permanente con la marcha general del negocio y contar con un mínimo de información sobre los acontecimientos económicos en los que participa y de sus resultados.

Esta nueva concepción cambio el concepto de riqueza, concibiéndola ya no como un cumulo de bienes sin algún tipo de realización, sino que su importancia radica en su mantenimiento y explotación para así lograr una mayor riqueza patrimonial.

De manera que la partida doble es el resultado de un complejo proceso social y económico en el que se buscaba un control más racional de la riqueza, en tal sentido con Fray Lucas Paciolo quien con su obra el libro "Summa" hace referencia al método "Alla Veneziana" y que Paciolo complementa con información de las prácticas comerciales de sociedades, ventas, intereses, letras de cambio, entre otros aspectos pero que su mayor aporte fue la descripción exacta de la partida doble. (Ramos & Beccera, 2009).

Es importante acotar, que en 1573 se publicó la primera obra en contabilidad cuyo autor italiano Benedetto Cotrugli Rangeo título "Della Mercantura et del Mercante Perfectto", que no tuvo mucho auge por la no existencia de la imprenta. Este pequeño libro que daba instrucciones para la práctica del comercio, tocando lo referente a la contabilidad en forma breve y explícita,

explicando con claridad la utilización del método a la veneciana y el uso de tres libros a saber: cuaderno (mayor) giornale (diario) y memoriable (borrador).

Por esta razón, algunos investigadores consideran que Paciolo, no es el autor del método de la partida doble, pues el siguió el método utilizado en Venecia, cuyo uso, contabilidad de partida doble, se fundamentó en el trabajo de Cotrugli, pero que no fue publicado. El propósito de Paciolo era diseñar un sistema de contabilidad para proporcionar al comerciante información oportuna en relación con sus activos y obligaciones.

En todo caso, con los aporte de la partida doble se establece los principios que fundamentan la contabilidad, entre ellos, no hay deudor sin acreedor, la suma que se adeuda a una o varias cuentas ha de ser igual a la que se abona, el que recibe debe a la persona que da o entrega todo valor que ingresa es deudor y el que sale, acreedor; toda pérdida es deudora y toda ganancia acreedora. Para Hendriksen, (1974), Pacciolo establece un principio básico contable que es la oportunidad de la información porque define en su Suma aritmética que el objetivo de la teneduría de libros es dar al mercader la información en el momento que la requiera, es decir, de forma oportuna, sin demora.

La genialidad de Pacioli consistió entonces en la descripción detallada de los procedimientos que se debían llevar en las contabilidades de las empresas de la época iniciando por el inventario de lo que se poseía, lo que en términos actuales se denomina el reconocimiento del hecho económico. Pacciolo establece como fundamento de la teneduría de libros la separación de los dineros del negocio de los del dueño de este, lo que puede configurarse o asemejarse al principio de autonomía de la empresa. Adicionalmente, Pacciolo, en su Suma aritmética, establece que la teneduría de libros debe ser consistente, es decir, que las cuentas deben ser homogéneas. Esto podría significar el inicio del hoy conocido principio de la comparabilidad. Para Gertz (2003), otro aporte importante es el hoy llamado unidad de medida, que consistía en la insistencia del autor de la necesidad de hacer los registros en un solo tipo de moneda y, además, definió que si la transacción se había hecho en otro tipo de moneda debía convertirse a la veneciana.

El surgimiento de la imprenta sería el encargado de beneficiar la escritura contable. Fue la causante para que el conocimiento pudiese tener su gran evolución en la forma de escriturar entre los siglos XVI, XVII y XVIII. Es así como después de la publicación de Paciolo se expande el conocimiento de los principios de contabilidad, en busca de dar sustento a las necesidades del comercio. Fueron muchos los escritos en esa época, en diversas partes de Europa, pero algunos merecen mayor distinción, especialmente por lo que representaron e hicieron crecer el pensamiento.

Entre ellos se encuentra el matemático y contador Ángelo Pietra, quien rompe con las tradiciones y evidencia la correlación de débitos y créditos con la naturaleza de los hechos patrimoniales, en su obra *Indirizzo Degli Economil*, donde describe las políticas y formas de llevar las cuentas:

Ingreso ----- cuentas numerarias

Comprar----- cuentas de movimiento comercial

Cesiones ----- cuentas de cesiones o consignación de numerarios y bienes

Esta correlación, supone entonces que las cuentas son expresiones o simbologías de los hechos por sus naturalezas, por tanto, cuando se clasifican las cuentas, se clasifican los hechos reunidos en ellos. Para Gertz (2003), el mayor aporte de este monje genovés fue la distinción clara de los conceptos de “empresa” y “propietario”.

En Inglaterra, se destaca la preocupación por el cálculo del costo y la decisión económica. James Dodson describe un procedimiento de cálculo de los costos por lotes o pedidos. En Francia, la contabilidad tiene un desarrollo mayor, uno de los aspectos más importantes lo constituye Colbert al establecer la prescripción de la obligatoriedad de llevar libros, la valoración

haciendo énfasis en la prudencia y el principio del valor más bajo con la finalidad de la protección del acreedor frente al deudor, y la determinación de periodos contables.

PERIODO DE EXPANSIÓN Y CONSOLIDACIÓN DE LA PARTIDA DOBLE

La forma de entender el objeto de estudio y la metodología de la contabilidad florecen con las doctrinas del contismo, personalismo, controlismo, haciendalismo y patrimonialismo, que representaron los horizontes del arte de registrar, iniciándose así, el periodo científico de la edad moderna.

DOCTRINA CONSTISTA

La primera doctrina de la historia sin proponerlo como tal fue impulsada por el mismo Pacioli, ya que su pensamiento se centraba más en dar a conocer el tema contable, que las mismas bases teóricas. Con la búsqueda de instrumentos que sirvieran para la comodidad del usuario, se fundamentó la “Personificación de las Cuentas”, es decir, identificar a los actores del comercio con las cuentas, asignándolas a los propietarios, a los administradores y a terceros (los corresponsales).

El Contismo determino como objeto de estudio de la contabilidad la “cuenta”. Explico el funcionamiento de la partida doble partiendo del principio básico de que quien recibe un valor es siempre deudor del mismo, y quien lo entrega es acreedor, identificando no más de cinco cuentas, a la cual interpretamos dado al contexto económico: cuentas de capital, caja, inventarios, deudores y acreedores.

Se le llevo asociar con las matemáticas hasta el punto de catalogarla como ciencia de los números, (López, 2002), utilizando los valores numéricos de ese momento como instrumentos que explicaban la medición de los hechos. Fue precisamente este principio lo que llevaría a esta corriente doctrinaria al descenso, debido a que la cuenta y los valores numéricos no son más que revelaciones de los acontecimientos, más no las realidades de los hechos patrimoniales mismos.

DOCTRINA NEO-CONTISMO

Es la evolución del contismo y cambia el concepto de la personificación de las cuentas al darles una “...noción del valor, es decir, pasaría de enfocarse en quien representa la Cuenta, para preocuparse por saber que representa la Cuenta... considera a la contabilidad algo más que un simple mecanismo, necesario para conocer la realidad y poder gobernar económicamente una entidad a través de las Cuentas” (Feudal & Linares, 1995).

ESCUELA JURÍDICA PERSONALISTA

La segunda escuela de gran importancia en la transición “pre científica” de la contabilidad fue la Personalista. Vincula el estudio de la contabilidad con el derecho, la posesión. Su preocupación radica en los fenómenos en sus relaciones jurídico-administrativas frente al patrimonio hasta el punto de explicar la partida doble de lo “mío” o lo “tu yo”, de allí derivan los conceptos de débitos y créditos. La doctrina vincula la contabilidad con el derecho, con la posesión. Para esta escuela, los fenómenos contables se relacionan con lo jurídico administrativo frente al patrimonio.

Su máximo representante Giuseppe Cerboni, eleva el carácter legalista de la contabilidad como medio de prueba frente a terceros, definiéndola como

La ciencia de las funciones, de las responsabilidades y de las cuentas administrativas de las haciendas. Incluye en la definición cuatro elementos fundamentales que la complementan: el estudio de las funciones de la administración económica de las empresas con el fin de determinar las leyes naturales y civiles según el cual las empresas se manifiestan y se regulan; la organización y de la disciplina interna de las empresas; el cálculo, es decir, de la aplicación de las matemáticas a los hechos administrativos y de su demostración en el orden tabular, y el estudio del método de registro, destinado a coordinar y a representar los hechos administrativos de la empresa, poniendo de relieve los procesos y sus efectos específicos, jurídicos y económicos, y manteniéndolos todos reunidos en una ecuación. (Suarez, 2004, p. 102)

ESCUELA DEL CONTROLISMO O MATERIALISTA

La doctrina se ubica a finales del siglo XIX, su máximo exponente es Fabio Besta, el cual afirma que la contabilidad no sirve como garantía frente a terceros, sino, para conocer y controlar los bienes de las haciendas. Las cuentas eran abiertas no a personas, sino a valores, y por tanto están destinadas a registrar movimientos de activos y pasivos.

Considera como objeto de estudio contable el control económico de la riqueza hacendal en todos sus tiempos, antecedentes, concionantes y subsecuentes. Besta establece tres elementos de la gestión de la hacienda: gestión, dirección y control. Para este autor, la Contabilidad y el control se equiparan. Goxen (1959), citado por Suarez (2004) trae una definición de Besta sobre la Contabilidad, que ilustra las razones por las cuales es considerado el padre de la escuela controlista

La contabilidad, desde el punto de vista teórico, estudia y enuncia las leyes del control económico en las haciendas de cualquier clase, y deduce las oportunas normas a seguir para que dicho control sea verdaderamente eficaz, convincente y completo; desde el punto de vista práctico, es la aplicación ordenada de estas normas a las distintas haciendas. (p.113).

Es evidente el auge que tuvo esta doctrina, ya que brindaba confianza a los grandes capitalistas en la protección y control de sus riquezas. La contabilidad debía controlar cada uno de los efectos que tuviesen los diferentes hechos sobre el patrimonio de las haciendas.

ESCUELA HACIENDISTA

Esta corriente expone el concepto de hacienda como un conjunto de personas y medios materiales e inmateriales que conducen a cumplir una finalidad y explica que dentro del estudio de la contabilidad se debe considerar los fenómenos de la administración económica de la hacienda.

Su precursor Gino Zappa expone que dentro del estudio de la contabilidad debe considerar los fenómenos de la administración económica de las haciendas. Distingue dentro de las haciendas tres aspectos: organización, técnica administrativa y contabilidad, que no son más que la demostración de los resultados de la gestión. Precisamente por esta visión de la contabilidad el Haciendalismo no progresa, presentándola solo como revelaciones de la riqueza, ella debe ir encaminada en busca de la esencia para justificar la clasificación de los propios fenómenos haciendales de ese entonces.

ESCUELA PATRIMONALISTA

El principal exponente de esta teoría es el inglés Hustcraft Stephenens quien en 1735 publica su obra "Italian Book reduced into an Art" donde simplificó las reglas relativas al movimiento de las cuentas como publica su libro, además sienta la base del concepto del patrimonio, donde se hace la diferencia entre la empresa y el propietario y este se convierte en acreedor de esta.

Esta corriente entiende a la contabilidad como la ciencia que estudia los fenómenos del patrimonio haciendal en cuanto a su estado estático, dinámico y de revelación. López (2002), plantea sobre la estática patrimonial como el "estudio del patrimonio haciendal, considerado como si estuviese parado en un momento dado, para examinar la composición cualitativa y cuantitativa" (p.78). Dinámica patrimonial como el "estudio del patrimonio haciendal como un todo en continuo, ya sea por efecto de la gestión o por causas extrañas. Examina primordialmente el patrimonio, las inversiones y las financiaciones; las condiciones y caminos que lo disciplinan y afectan realmente, como los costos, los ingresos y los resultados de las empresas" (p.79-80).

PERIODO CIENTÍFICO O EDAD MODERNA

La edad moderna termina con la revolución francesa, pero es este mismo acontecimiento de la historia universal el que da el comienzo a la edad contemporánea de la contabilidad y que abarca hasta el día de hoy, aunque se podría señalar que una nueva época o etapa de la contabilidad se podría separar cuando se empiezan a unificar conceptos contables determinados por las NIC y NIIF alrededor del mundo y su adaptación en cada uno de los países.

En este sentido, la situación histórica de finales del siglo XIX y la entrada del siglo XX hacen más complejo el papel que la Contabilidad debe cumplir para dar respuesta a la necesidad del momento. En palabras de Cañibano (1979), a la Contabilidad se le exige proveer una base de información que contenga cifras realistas, apoyada en principios económicos que ayuden a proteger a las empresas de la descapitalización. Además de los principios legales, la Contabilidad deberá orientarse hacia la actividad empresarial.

Sin bien, el siglo XIX es impulsado por la revolución industrial, fomentó el desarrollo económico y por consiguiente grandes avances en cuanto a las prácticas contables que junto con las teorías de Adam Smith y David Ricardo en contra del mercantilismo, así como el inicio del capitalismo, permitieron que las agrupaciones profesionales, centros docentes, y mandatos legales sobre la disciplina empezaran a generar cambios sustanciales en el fondo y la forma bajo el nombre de principios de contabilidad.

En el siglo XX, la contabilidad vivió un proceso interesante que pretendió erigirla como ciencia a la luz de la sofisticación, diversificación y volumen de las publicaciones influenciadas en gran medida por los nuevos desarrollos en la economía, las finanzas, la investigación operativa, las ciencias del comportamiento e incluso la filosofía y la historia.

Según Tua, (citado por Gómez, 2003) los orígenes de estas aspiraciones, de manera sistemática y de compromiso, se pueden haber dado en la crisis financiera norteamericana, en el crack de 1930. La contabilidad afronto la mayor parte de la responsabilidad de esta crisis.

Partiendo de este supuesto, podemos ubicar el origen de lo que se denominó "teorías contables". El asumir toda la carga de la crisis financiera obligo a los académicos y agremiaciones profesionales a madurar sobre las doctrinas contables que hasta ese entonces se pregonaban. Pronto cobro relevancia la estructuración de un cuerpo de conocimientos que identificara el origen de las prácticas contables convencionales en las organizaciones, que abstrajera de la forma jurídica y técnica de los registros la

esencia misma de estas. Así, las organizaciones se direccionarían hacia prácticas y técnicas consistentes con la lógica propia de las relaciones de capital, que estaban siendo maduradas y estudiadas por la doctrina económica y que se evidenciaban en el día a día de las relaciones de mercado.

Hendriksen (1974), habla de seis fenómenos económicos y sociales que contribuyen a los cambios de la contabilidad en esta época:

- La Revolución Industrial y su influencia en la contabilidad de costos y la contabilización de la depreciación.
- El crecimiento y el desarrollo de los ferrocarriles.
- La regulación gubernativa de los negocios.
- La imposición fiscal de las empresas.
- El desarrollo de los gigantes industriales y financieros mediante fusiones, y la influencia de la teoría económica.
- La aparición de la Sociedad Anónima.

Otros autores agregan a este listado la aparición de organismos reguladores en Estados Unidos, la imposición fiscal de las utilidades de la empresa y el desarrollo de la sociedad anónima. Estos cambios imponen a su vez necesidades en la fundamentación y desarrollo de la Contabilidad y entran entonces en escena el valor histórico, el valor razonable, la pertinencia, la oportunidad, la cuantificación, la relevancia, el negocio en marcha, la revelación suficiente, la equidad, la utilidad de la información financiera, la objetividad, la uniformidad, el criterio de devengo, el periodo contable, la prudencia, el mantenimiento de capital y el costo de mercado

En la sociedad moderna y básicamente en el periodo de la revolución industrial, el modelo contable varía hacia el ejercicio del control, ya no referido con exclusividad a la propiedad, sino a la racionalidad de la productividad, rendimiento y eficiencia del capital, en tanto las leyes inherentes al sistema capitalista suponen mínimos costos y máximo de utilidad. Se empieza entonces, a desarrollar el concepto de contabilidad gerencial, como herramienta simbólica de representación de las nuevas realidades empresariales.

En términos de Mattessich (citado por Suarez, 2004, p.104), este periodo, que algunos denominan científico, perfila elementos o, mejor, características contables que podemos resumir en:

- Empleo de terminología más fundamentada;
- Adaptación de métodos de algunas otras ciencias como las matemáticas y la económica;
- Giro hacia la contabilidad de gestión;
- Búsqueda de marcos conceptuales más especializados;
- Búsqueda y prueba de procedimientos de comprobación.

Muchas de las teorías se fundamentaron en las lógicas metodológicas positivas, normativas y teleológicas, cuya pretensión era la de erigir la simplificación de la realidad que trataba mediante modelos conceptuales que la explicaran.

Para la década de 1970, las diferencias en el crecimiento de los países industrializados y los del tercer mundo se ampliaron porque la distribución del ingreso era cada vez más inequitativa entre ellos. Este pobre crecimiento en los países en desarrollo hizo que, a pesar de algunas mejoras en infraestructura, el empleo fuera deficiente. Además, en esta época se sumaron otros factores, como el crecimiento demográfico desmesurado y las diferencias en las balanzas comerciales, la cual hizo que las deudas externas de estos países aumentaran.

LA CONTABILIDAD EN LA GLOBALIZACIÓN

La globalización ha traído consigo nuevos paradigmas frente a los cuales se derrumban los antiguos. Las fronteras que antes nos dividían, ahora nos unen; lo parcelado pasa a ser complemento. En lo simple se observan sus estructuras caóticas y complejas. Se vuelven pequeñas las distancias por el hilo de la teleinformática. Los grandes organismos se atomizan; se reunifican e integran las naciones; se aplican los nuevos principios de la física en la explicación de la realidad, como la complementariedad y la incertidumbre.

Ante esta nueva realidad, la contabilidad como ciencia tiende a transformarse, a través de la investigación, para responder a estos rápidos y profundos cambios.

Esta realidad, formada por multifacéticos escenarios, ha sido posible gracias a la incidencia de las obras de Kuhn (1992) Bear (1959), quienes dieron origen a la teoría de la formación de nuevos paradigmas y al modelo sistémico, respectivamente. De aquí se alimenta y enriquece la operación de los sistemas contables y toda la práctica profesional e investigativa de los últimos años.

Los cambios paradigmáticos han sido acelerados por la significativa participación y contribución de la teleinformática, la cual ha evolucionado con una vertiginosa rapidez, producto de la aplicación de la teoría de sistemas, el avance de la microelectrónica y la utilización del chip de silicio.

Los avances de la ciencia y la tecnología de la información le han permitido a la contabilidad proyectar y consolidar el ejercicio profesional. En este contexto, muchos profesionales de la contaduría pública, visualizando los retos profesionales y científicos del nuevo siglo, han iniciado una cruzada por la construcción de la ciencia contable a través de la investigación.

En este sentido, la globalización, vista como un proceso de interconexión financiera, económica, social, política y cultural; la ciencia contable sufre las transformaciones y cambios propio del contexto social y económico, lo que la ha llevado como ciencia y profesión a tener que expandir sus horizontes y abrirse a la internacionalización de los mercados financieros, para cumplir con las exigencias de los usuarios de la información financiera. (Rodríguez, Freitas, & Zaá, 2012). Asimismo, y debido al continuo desarrollo de las telecomunicaciones, cada vez se realizan más transacciones internacionales y la amplia disponibilidad de datos, noticias e informes financieros, son un factor clave para el establecimiento de un marco global de información, Marín (2019), considera necesario contar con un lenguaje común en el mundo de los negocios (p.20) lo que implica que la información financiera sea preparada de acuerdo a estándares globales para lo cual se genera un marco regulatorio contable único.

Dicho marco regulatorio está conformado por las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF (IFRS, por sus siglas en inglés) que son normas globales que han sido diseñadas para ser aplicadas en estados financieros preparados con propósito de información general, las cuales han sido adoptadas en diversos países del mundo.

Cabe reflexionar que a pesar de todos estos avances y aún más, considerando los nuevos retos aparecidos en el panorama contable, de informar sobre los fenómenos ambientales naturales y sociales diferentes de los tradicionales, la perspectiva contable de desarrollarse prácticamente en ámbitos que vayan más allá de lo meramente económico-financiero parece todavía lejana. Para constatar ello basta con observar los contenidos académicos dominantes en los programas de contaduría o ciencias

empresariales, donde existe una escasa o nula presencia de planteamientos que respondan a estos nuevos retos. Una causa explicativa de esta situación es el escaso desarrollo teórico de esta tendencia, la cual, salvo contadas y honrosas excepciones, no ha aportado una cantidad suficiente de obras que divulguen los modernos planteamientos con miras a solucionar los nuevos problemas contables.

PARADIGMAS CONTABLES

La contabilidad a través de su historia ha construido conocimiento a partir de reflexiones sobre los conceptos teóricos y prácticos, que se consolidaron como paradigmas, entendiendo por paradigma una guía de acción compuesta por ideas, valores y técnicas propuesta por una comunidad que busca apropiarse y explicar una determinada realidad.

Para Kuhn (1992), la existencia del paradigma establece el problema que debe resolverse; con frecuencia, la teoría del paradigma se encuentra implicada directamente en el diseño del aparato capaz de resolver el problema. En tal sentido, los paradigmas pueden presentarse en cualquier campo científico, independientemente del objeto de estudio que le concierne.

Con el surgimiento de la moderna teoría contable, que concibe la contabilidad como elucubración doctrinal hasta el punto de elevarla a una axiomatización. Esta estructura es uno de los mayores aportes de lo epistemológico a la contabilidad y es el acuerdo mínimo para entender los desarrollos que predominantemente llamaban disciplinares; asimismo, diferencia entre subsistemas de contabilidad y teoría general de la contabilidad, y plantea diferenciación entre micro y macro contabilidad, esenciales para determinar el alcance y posibilidades del conocimiento y las prácticas contables.

En los años sesenta las inquietudes académicas que giraban en torno a la discusión de la naturaleza del conocimiento contable, su lógica y funcionalidad de operar, fueron absorbidos por los desarrollos aplicativos que buscaban la acumulación y gestión del capital, las utilidades y necesidades de los usuarios.

Esta nueva perspectiva en contabilidad se le denominó nueva investigación empírica y se fundamentó en tomar teorías de otras disciplinas y aplicarlas mediante observaciones particulares, intentando a sí explicar las implicaciones en el manejo contable.

La nueva perspectiva en contabilidad que se extendió a la década de los noventa e incluso nos atreveríamos a afirmar que aún se encuentra vigente²⁴, fue detonante del desbordamiento de publicaciones que de una u otra forma han contribuido al robustecimiento “académico” y “profesional” en contabilidad. Dar solución a “problemas teóricos como la valoración, la asignación, el control eficiente, el seguimiento de la administración, la independencia del auditor y, por último, aunque no por ello menos importante, la organización y la uniformidad internacional” (Mattessich, 2001) fueron tópicos centrales en las investigaciones.

En este contexto, los lineamientos de la nueva fundamentación contable se fortalecieron con los esfuerzos por aplicar diversos esquemas y arquetipos socioepistemológicos de nuestro tiempo: programas de investigación de Imre Lakatos, estructuras paradigmáticas de Thomas S. Kuhn, tradiciones investigativas de Larry Laudan, redes teóricas de Wolfgang Stegmüller, campos de investigación de Mario Bunge.

Estos enfoques fueron desarrollados por los profesores Belkai, Mattessich y Cañibano, constituyendo así las tres tradiciones contables más importantes que más han incidido en la estructuración de la moderna teoría contable.

En tal sentido, las universidades representan un papel importante, pues son quienes deben asumir el compromiso de garantizar la producción de conocimientos a través de la investigación, ya que “la universidad como institución u organización social se

caracteriza por ser una corporación (estudiantes y profesores), científica, universal y autónoma; que investiga, enseña y educa para la transformación de una realidad concreta”. (Rojas, 1997, p. 124; citado por Casal, 2007, p. 22-23)

Todo ello implica que para que se genere producción investigativa en contabilidad, es necesario que tanto docentes como profesionales del área promuevan la creación de grupos de investigación contable y la inclusión en los planes de estudio de asignaturas como metodología, epistemología, historia, teoría contable y humanidades (Gómez y Ospina, 2009 citado por Muñoz, Ruiz y Sarmiento, 2013), además de que obtengan conocimientos en métodos cuantitativos y valorativos de trabajos de campo y recolección y manipulación de datos, pues la investigación en contabilidad como en cualquier otra disciplina, requiere elementos interdisciplinarios y sobre todo metodológicos para poder llevarse a cabo (Gómez, 2003). En tal caso, para que la contabilidad vaya de la mano con la investigación, es necesario desde la universidad seguir promoviendo cambios dentro de la estructura de la enseñanza contable, que garanticen el mejoramiento de la docencia, investigación y vinculación con la sociedad, así como desde los diferentes, gremios, asociaciones y colegios de profesionales, generar y participar de investigaciones que aporten a la generación de conocimiento de las ciencias contables.

CONCLUSIONES

Presentar una reflexión sobre la historia y evolución de la ciencia contable implica comprender que existen hechos históricos de relevancia que han fundamentado los principios de la práctica contable, sobre la cual se han construido distintas opiniones pasando por quienes piensan que esta ciencia presentaba, desde sus inicios, las facultades para no quedarse como simple técnica de registro por partida doble. Esto significa que sin duda la contabilidad no nació del análisis científico de saberes, es producto de los antecedentes históricos y del desarrollo y creación de técnicas y herramientas de las actividades comerciales de cada época y proceso histórico. Su evolución ha sido orientada por grandes transformaciones en relación con el tipo de información, usuarios, finalidad, manejo y control de sus operaciones.

Los programas que se imparten en las universidades requieren incorporar los estudios teóricos y epistemológicos de la contabilidad, para lograr entender la contabilidad en su total dimensión y con ello distinguir los problemas conceptuales propios de la actualidad, orientados hacia el establecimiento de la contabilidad como ciencia y no sólo en su ejercicio práctico.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Beer, S. (1959). *Cybernetics and Management*. Nueva York: John Wiley & Sons, Inc.
- Brow, J. (2013). *Esbozo de historia universal*. México: Edición 24.
- Cañibano, L. (1979). *Teoría Actual de la Contabilidad*. Madrid: Biblioteca de Ciencias Empresariales.
- Casal, R. (2007). La ciencia contable. su historia, filosofía, evolución y su producto. *Actualidad Contable. FACES*, 10(15), 19-28.
- Feudal, O., & Linares, H. (1995). *Diferentes escenarios y antecedentes de la evolución del pensamiento contable*. Buenos Aires: Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires Instituto de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo”.
- Gertz, F. (2003). *Origen y Evolución de la Contabilidad: ensayo histórico (6ta ed.)*. México: Editorial Trillas.
- Gómez, M. (2003). Contabilidad: comentarios sobre el discurso científico y los determinantes morales. *Revista de ciencias administrativas y sociales INNOVAR* (22), 109-120.
- Hendriksen, E. (1974). *Teoría de la contabilidad*. México: Unión Tipográfica Editorial Hispanoamericana.
- Kuhn, T. (1992). *La Estructura de las Revoluciones Científicas*. Bogotá: Fondo de Cultura Económica.
- López, A. (2002). *Orígenes y evolución del conocimiento contable*. Bogotá: Panamericana.
- Marín, A. (2019). Contabilidad: el lenguaje de los negocios. *Revista UCEMA*, 4(13), 17-22.
- Mattessich, R. (2001). Hitos de la investigación en contabilidad moderna. *Revista Legis del Contador* (6), 9-86.
- Montesino, V. (1993). *Comparabilidad internacional de la información financiera. Análisis y posición de la normativa española*. España: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Ministerio de Economía y Hacienda.
- Muñoz, S., Ruiz, G., & Sarmiento, H. (2013). Formación para la investigación contable. Una interpretación de las intencionalidades y las metódicas desde la mirada de los profesores. *Revista Lumina* (14), 200-226.
- Ocampo, C., & Gómez, J. (2008). Algunas relaciones entre contabilidad y cultura. *Contaduría Universidad de Antioquia* (52), 215-258.
- Parra, B., Hincapie, D., & Villegas, A. (2015). *Estudio de los elementos históricos que subyacen a la práctica contable*. Pereira: Universidad Libre. Seccional Pereira.
- Ramos, R., & Beccera, P. (2009). *Historia de la contabilidad*. <http://site.ebrary.com/lib/unilibrecalisp/Doc?id=10472800&ppg>. [Consultado el 14 de agosto de 2019]: Universidad de Santiago de Chile.
- Rodríguez, J., Freitas, S., & Zaá, J. (2012). La contabilidad en el contexto de la globalización y la revolución teleinformática. *Revista Venezolana de Análisis de Coyuntura*, 23(1), 161-183.

Suarez, J. (2004). Arqueología e historia de la contabilidad. Bogotá: Universidad Incca de Colombia

Valenzuela, J. (2014). Antecedentes históricos de la contabilidad. http://mazinger.sisib.uchile.cl/repositorio/ap/instituto_de_ciencia_politica/v20038132047apunteconabilidadtomoi.pdf. [Consultado agosto 2018].

Vlaemminck, J. (1961). Historia y doctrinas de la contabilidad. Madrid: Editorial E.J.E.S.