

LA CONTABILIDAD: Aspectos históricos y pensadores teóricos

LAVERÁN Marina Guadalupe

Contadora Pública

Magister en Administración Estratégica de Negocios

MP 970 CPCEM

Correo electrónico: marinalaveran@yahoo.com.ar



BLEY, Lili María

Contadora Pública

MP 1782 CPCEM

lilibley@yahoo.com.ar



RICATTI, María Soledad

Contadora Pública

MP 2306 CPCEM

solricatti@yahoo.com.ar



RESUMEN

Toda ciencia necesita ser conceptualizada, conocer su objeto y evolución. No obstante, en el caso de la Contabilidad no es abordado de manera habitual estos aspectos relevantes. Sí hay indicios y rastros de la existencia de la contabilidad desde tiempos remotos, pero sin tener influencia en su conocimiento y difusión. Se abordan vestigios de su utilización en civilizaciones desaparecidas y en diversos lugares del planeta que revelan cómo el ser humano también contabilizó a otros seres humanos en periodos de guerra como esclavos y más adelante como mercancías. Se destaca la revisión de piezas arqueológicas que se utilizaban para llevar inventarios por gobernantes, reyes, faraones, nobles, etc. Resulta contradictorio que inclusive estas piezas puedan no ser comprendidas porque los símbolos utilizados no son entendidos actualmente, pero su antigüedad remite a la importancia que han tenido en todos los tiempos, en un principio por la contabilidad hacendal. Sin embargo, parece que quienes se dedican a su estudio no valoran la importancia de conocer su historia, al contrario de lo que sucede con otras ciencias. Asimismo, existen casi tantos conceptos de contabilidad como autores que han escrito sobre la misma. Se realiza una síntesis que abarca algunos pensadores y sus obras e influencia posterior en diversos países, también la existencia de la contabilidad en periodos prehispánicos en América Latina.

PALABRAS CLAVES

Historia de la Contabilidad; Precusores Teóricos de la Contabilidad; Contabilidad y Arqueología; Antecedentes de la Registración Contable.

Contabilidad. Historia y registros

Se han encontrado registros arqueológicos que dan cuenta de que la contabilidad es una actividad tan antigua como la propia humanidad. Inclusive antes de que el ser humano utilizara la escritura, tal como hoy día se la conoce, según Hernández Esteve (2013, p. 78, citado por Muñoz Merchante, 2016, p. 21) se tornó necesario llevar cuentas, conservar memoria y dejar constancia de los datos inherentes a la vida económica y al patrimonio, tanto de los bienes que se recolectaban, cazaban, elaboraban, consumían y poseían, como de los bienes que se almacenaban, que se prestaban o enajenaban, así como de los bienes que se daban para ser administrados, etc.” En cuanto a los materiales utilizados para llevar los registros se enumera, como ejemplos, algunos de los empleados en términos relativamente cronológicos, dado que coexistieron entre ellos: la piedra, placas de madera, placas de cuero, placas de argila, papiro, pieles de animales preparadas, pergamino y papel. Las tablillas de barro (a veces también tablilla de arcilla) se utilizaron al menos desde 6000 A. C. (tablillas de Tártaria de la cultura de Vinča). Estas tablillas de la cultura de Vinča podrían ser incluso más antiguas ya que según análisis de carbono-14 datan de 3000 A. C., pero no hay consenso sobre su interpretación. Como medio de escritura se usaron tablillas de arcilla desde el cuarto milenio A. C. en las civilizaciones sumeria, mesopotámica, hitita, minoica y micénica. Los caracteres sumerios cuneiformes

eran grabados en tablillas usando un estilete. El proceso posterior era dejar secar al aire o bien eran cocidas en un horno. Los primeros archivos eran colecciones de estos documentos de arcilla. Fueron el inicio de las primeras bibliotecas.

La escritura en tablillas se limitaba a registrar la contabilidad en las civilizaciones hoy desaparecidas (minoica y micénica). En 2010, se descubrió la tablilla de origen micénico más antigua encontrada hasta el momento de esa civilización. Este hallazgo se realizó en el yacimiento arqueológico griego de Iklania. Aparecen en el texto, en lineal B, referido a algún tipo de fabricación por delante y una lista de nombres con unos números por la cara posterior, según las pruebas con técnicas de datación de fecha de origen, surgió que pudieron haberse escrito entre 1450 A.C. y 1350 A.C.



También en cuanto a la presencia y origen de la contabilidad en tiempos muy antiguos expresa Silva (1975, p. 13) citado en Gonçalves y Carvalho Lira (2009, p. 36) “La génesis de la Contabilidad se explica por la necesidad temprana sentida por el hombre de suplir las deficiencias de su memoria mediante un proceso de clasificación y registro” y agrega, “que le permitiese recordar fácilmente las sucesivas mutaciones de

cualesquiera grandezas conmensurables y variables (como por ejemplo, una deuda, un stock) en orden a poder determinar en cualquier altura la nueva medida o extensión de las mismas”

Amorín (1968, p. 9) citado en Gonçalves y Carvalho Lira (2009, p. 36) es otro autor que afirma que la contabilidad existe desde tiempos remotos, al respecto manifiesta que: “La Contabilidad surgió como necesidad imperiosa de crearse un conjunto de procesos prácticos destinados a suplir la memoria de los mercaderes a partir del momento en que esa memoria se mostró incapaz de fijar y de reproducir con absoluta fidelidad” y agrega “en cualquier momento, las cantidades y valores de las mercancías vendidas a crédito”. Asimismo, sostienen Gonçalves y Carvalho Lira que “La introducción del crédito en el mundo de los negocios es mucho más antigua de lo que muchos ciertamente juzgarán, pudiendo asimismo afirmarse que se remonta a los longincuos tiempos de las sociedades primitivas”

No obstante Gonçalves y Carvalho Lira reflexionado sobre la imposibilidad de determinar con exactitud en dónde, cuándo y cómo nació la Contabilidad cuestionan la postura de quienes por desconocimiento se hallan proclives a creer o afirmar que una ciencia (o técnica) tenga origen en un único hombre, que pasaría así a ser su inventor y razonan que toda la ciencia proviene del Hombre, pero representan “conquistas colectivas” y que en ese sentido la Contabilidad no configura una excepción. Además, se plantean los siguientes interrogantes ¿será que todos los registros antiguos

pueden considerarse registros contables? Prudentemente, respondemos que no. Sólo los registros aplicados al recuento de hechos de naturaleza patrimonial representan registros contables” y fundamentan el razonamiento en base a descubrimientos arqueológicos que: “Los numerales (números naturales) más rudimentarios de los que hay memoria consistían en trazos rectos (verticales) para los números del uno al nueve. Estos símbolos aparecieron en Egipto (3400 a.C.) y en Mesopotamia hacia el 3000 A.C”. En ese sentido agregan “Así que el conteo se aplica a los bienes económicos o a los bienes que constituyen el patrimonio administrable del individuo o de la colectividad. Por ello puede concluirse que estamos en la presencia de los primeros registros contables”. A lo que añaden “Consecuentemente, en sus primordios, la Historia de la Contabilidad se confundirá con la historia de la cuenta” (p. 36)

Recurriendo a las investigaciones de Denise Schmandt-Besserat y, especialmente a las realizadas por Hans Nissen, Peter Damerow y Robert Englund (1990), arqueólogos e historiadores que estudiaron a la antigua Mesopotamia, dan cuenta de que los primeros documentos escritos que se conocen estaban constituidos por millares de tablillas de arcilla con inscripciones en caracteres protocuneiformes, estas tablillas fueron elaboradas hace más de 5.000 años y contienen números y cuentas, sin textos ni palabras.

A partir de este descubrimiento los citados investigadores concluyen que la escritura debió surgir aproximadamente hacia el

Vol. 1 - N° 3 - Año 3. ISSN 2591-586X

año 3300 A.C. y se realizaba para satisfacer la necesidad de los antiguos habitantes de Mesopotamia de registrar y dejar constancia de sus cuentas. Según Hernández Esteve no fue el propósito “de legar a la posteridad el recuerdo de hazañas guerreras, relatos de héroes o dioses, o de plasmar normas jurídicas para su permanente constancia y cumplimiento, lo que motivó el nacimiento de la escritura, como se creía hasta ahora”, y agrega “sino simple y llanamente la necesidad de recoger y conservar las cuentas originadas como consecuencia de procesos productivos y administrativos” (2002, p.1)



En el cuarto milenio A.C, entre el Tigris y el Eufrates, ya existía una prospera civilización. En las grandes ciudades mesopotámicas los comerciantes representaban una casta influyente e ilustrada.

Cravo (2000) citado en Gonçalves y Carvalho Lira (2009, op. cit., p.39) comenta que de las civilizaciones babilonias y sumerias se ha encontrado la más antigua documentación de cuentas con débitos y créditos (4000 A.C.) y considera que se realizaron dos importantes aportes:

1) La escrita cuneiforme (3500 A. C.) con características tan complejas que sólo era conocida por los sacerdotes y por una clase especial de escribas; se realizaban incisiones grabadas en pequeñas placas de barro humedecido (de secado rápido) usaban estiletes de madera con la punta prismática, de base triangular; y

2) las Ciudades-Estado: cada ciudad tenía un rey, contaba con una muralla a su alrededor que le servía de protección, adoraban a una divinidad propia y todo el movimiento comercial giraba alrededor de una estructura central, el templo.

Además, menciona que es a ellos que se les debe el proceso de determinación y análisis de costos y subraya que en el reinado del rey Nabucodonosor II (siglo VI/V A.C.) existía en la ciudad de Hillah, situada en Asiria, una casa bancaria con el nombre de Egibi e Hijos que entre sus actividades se encontraban la de prestar dinero con interés y vendía terrenos y esclavos.

Como escribe Sá (1998a) “...existe un consenso generalizado entre los arqueólogos sobre el hecho de que fueron las inmensas riquezas de Sumeria, y muy particularmente las de Uruk, a partir de las que fijaron las bases del desarrollo de la contabilidad”. Prosigue el afamado autor, afirmando que el origen de la escritura cuneiforme, atribuida a esta civilización, “orgulleció el conocimiento de la Contabilidad, por su calidad como expresión del pensamiento” (Sá, 1998a, p. 30). Los registros contables eran grabados en placas de arcilla, y el instrumento utilizado para efectuar las inscripciones cuneiformes era un estilete

de madera. En Mesopotamia se organizaron escuelas de escritura contable, habiendo sido encontradas una razonable cantidad de placas de arcilla de ejercicios de los alumnos.

El Código de Hammurabi que fue promulgado aproximadamente en el año 1700 A.C. contenía no sólo leyes penales, también normas civiles y de comercio. Regulaba contratos como los de préstamo, venta, arrendamiento, comisión, depósito y otras figuras propias del derecho civil y mercantil, incluía además la organización del estado. En el funcionamiento de los templos se exigía el registro de las actividades económicas en cuentas con gran nivel de detalle. Los templos llegaron a ser verdaderas instituciones bancarias, que realizaban préstamos y con la regulación del interés. Los contratos de depósito ya existían en esa próspera y antigua civilización.

Si bien la contabilidad fue importante en los pueblos de Mesopotamia también fue empleada en una sociedad rígidamente centralizada como la del Egipto de los faraones. En lugar del papel, el instrumento material para la escritura y las anotaciones utilizadas habitualmente por los egipcios para realizar la escritura era el papiro. La tinta que usaban los escribas era una mezcla de hollín y goma, a la que añadían agua para su uso que permitía escribir rápidamente, con la ayuda de un cálamo (era una caña hueca) registrando la contabilidad sobre papiros. Las anotaciones de tipo contable, con un gran carácter repetitivo, llegaron a conformar un tipo de escritura hierática que ha resultado muy difícil de descifrar para los estudiosos.

En el antiguo Egipto los faraones contaban con un cuerpo de escribas que tenía a su cargo el registro de las entradas y de los gastos, anotaban los botines de guerra, los campos sembrados de los enemigos y todo lo que iban acaparando en el camino. También se menciona que llevaban dos contabilidades, una un tanto complicada y de difícil comprensión para ser presentada a quienes les pidieran información y la otra, más sencilla, se utilizaba comúnmente y en las relaciones con los demás escribas. Tal vez se asemejaba a las dos contabilidades que llevan ahora algunas empresas.

Existen testimonios y pruebas del empleo de la contabilidad, tanto en Egipto como en Mesopotamia

Explica Valdivieso “que los escribas del antiguo Egipto (3.000 años A.C) cumplieron un rol importante en la incipiente contabilidad, además en la literatura utilizando varios tipos de escritura”. La palabra española “escriba” deriva del latín “scriba” que significa “contar”, eran personas cultas, con conocimiento de los cálculos y por eso ayudaban en los cálculos de impuestos a pagar por las personas a los Faraones. Como forma de escritura en Egipto se usaban los jeroglíficos, así llevaban el control de la producción agrícola, para alimentar a su creciente población, para hacer seguimiento de sus eventos y ceremonias religiosas, monumentos y obras públicas, así como para controlar la mano de obra empleada

Namer fue el primer Faraón, gobernó hacia el año 3050 A. C. El último faraón fue una mujer Cleopatra que reinó del año

51 al 30 A. C., por lo tanto, hubo escribas durante milenios, llegaron a constituir un cuerpo técnico numeroso y bien considerado socialmente. Su función consistía en transcribir las órdenes, anotar y controlar, en general, las actividades económicas. En los templos se llevaba el registro de las actividades económicas en cuentas detalladas.

Pese al rol decisivo que la contabilidad desempeñó en el antiguo Egipto, no puede afirmarse que la civilización faraónica haya contribuido a la historia de la contabilidad con innovaciones o procedimientos que no hubieran sido ya utilizados por los poderosos comerciantes caldeos, aunque por lo mencionado no es factible tampoco asegurar lo contrario.

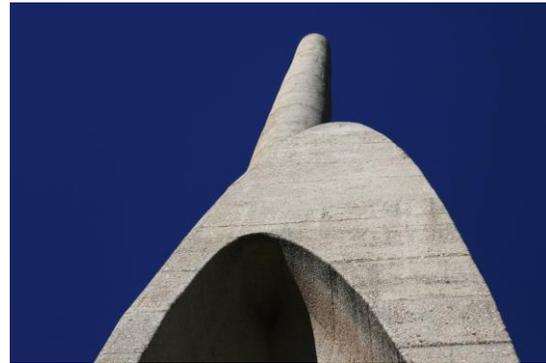
Los templos helénicos, como había sucedido siglos antes con los Templos de la Mesopotamia y los de Egipto, fueron los primeros lugares de la Grecia antigua en los que se efectuaron prácticas y técnicas contables. En cada Templo importante se atesoraba los óbolos de los fieles o de los estados, además de donaciones que era preciso anotar con alto grado de detalle. Los tesoros de los templos no estaban inmovilizados y con frecuencia se empleaban en operaciones de préstamos tanto al estado como a los particulares. Es factible afirmar que los primeros bancos Griegos fueron algunos Templos.

En torno al siglo V antes de nuestra era comenzó la especialización del comercio con dinero, los primeros bancos privados se establecen junto a los bancos de los Templos. Los trapezistas o banqueros, depositarios de ahorro y otorgaban créditos

Los banqueros llevaban dos clases de libros de contabilidad:

- el Diario (efemérides) y
- el libro de cuentas de clientes o trapedzitika grammata

El orden y la pulcritud con que se registraban las operaciones y las anotaciones tuvieron como resultado que llegaron a ser reconocidas legalmente y que otorgó a los libros de contabilidad valor de prueba principal.



El santuario de Delfos es uno de los lugares donde los arqueólogos han encontrado más abundante y minuciosa documentación contable, se han recuperados cientos de placas de mármol que detallan las ofrendas de los fieles, así como las cuentas de reconstrucción del templo en el siglo IV (A.C).

En las guerras e invasiones los habitantes de los territorios que eran vencidos eran considerados y sometidos en calidad de esclavos, esto estableció una conexión entre dicha situación y la contabilidad. Se seleccionaba al esclavo más inteligente llamado NOMENCLATOR cuya misión era llevar la contabilidad de los esclavos del amo, debido a que éstos eran considerados bienes y no seres humanos.

Existió una sociedad que fue símbolo de la esclavitud debido a la existencia de ejércitos poderosos que inundaron su estado de oro y esclavos, la poderosa “Sociedad Romana”. De allí provienen “hechos económicos” vinculados con la contabilidad dado que existieron libros como:

“ADVERSARIA”, en donde se registraban los ingresos y gastos diarios.

“EL CODEX O TUBULAE”, en donde los ingresos se colocaban en la columna (Acceptum) y en la otra columna los gastos (Expensum). (EL CODEX ACCEPTI – ET EXPENSI) que reproducía fielmente el estado de la caja “ARCA”.

En Roma en tanto se producían numerosas luchas entre Patricios y Plebeyos, especialmente por motivos de deudas y abusos cometidos por los acreedores (patricios), en contra de los deudores. Ante esta situación se vio la necesidad de implementar medidas legislativas como la “PAETIELA PAPIRIA” (año 428 de Roma, 325 A.C. impuesta por Marco Tulio Cicerón); que se basaba en la inscripción del nombre del deudor en el CODEX del acreedor (con el consentimiento del primero) y la mención de la cantidad de vida para crear la obligación a favor del acreedor.

Después de la etapa del Esclavismo, surge el Feudalismo, en donde el poder no está concentrado en la cantidad de esclavos sino en la tierra. La Iglesia se convierte en un sector predominante como la primera institución bancaria, concedía préstamos y se apropiaba de las tierras como castigo por el no pago, en la

actualidad es conocido como “el cobro jurídico”. En esta época predominó la Contabilidad Romana y se impulsó la partida doble y además aparecen los libros auxiliares con disposiciones específicas como:

- Registro de operaciones en orden cronológico.
- No se podían dejar espacios en blanco entre las partidas.
- Mención del documento soporte de la operación.

La Contabilidad en América

Etapa Precolombina

Según Ruiz Rafael (1985, p. 131) en la América precolombina predominaban tres culturas muy desarrolladas (Azteca en México, Inca en Perú y Chibcha en Colombia), no existen estudios que afirmen se conocía la escritura alfabética. No obstante, sí existía actividad contable que era una práctica común entre los aborígenes: los aztecas llevaban cuentas de los tributos que recaudaban a las tribus sometidas; también los incas llevaban sus cuentas en lazos con nudos que representaban cifras, y los chibchas, cuyo comercio se realizaba por medio del trueque de mercancías, tenían formas de registrar sus transacciones con colores pintados sobre sus trajes.

Etapa de la Conquista

Con la invasión de los españoles en el territorio americano comienza una

actividad económica sin precedentes. Los conquistadores que llegaron obtuvieron de la corona diversas concesiones, se comenzó con la explotación de los recursos naturales y también de los aborígenes. Los españoles que arribaban lograron imponer en estas tierras, su cultura, su religión y también sus costumbres mercantilistas, junto a las prácticas contables. Al consolidar la conquista americana, en 1522, Carlos V, mediante cédula real nombra a Rodrigo de Albornoz como contador real de las tierras que hoy son conocidas como Colombia, y además le proporciona junto con su acreditación, instrucciones muy precisas sobre el registro de las operaciones mercantiles. (Ruiz Rafael, op. cit. b) p. 137)

□ Etapa de la Colonia: "La partida doble en América"



En 1591, el rey Felipe II da la orden de llevar la contabilidad del reino por partida doble, queda de manifiesto así la influencia italiana en la contabilidad española. Los colonizadores establecieron en el territorio americano una serie de instituciones de carácter socioeconómico con el propósito de explotar tanto al aborígen como a los recursos naturales de la región.

La organización social en las colonias españolas en América

El sistema colonial se estructuró en la existencia de dos grupos: un grupo dominante, los colonizadores, y un grupo dominado, los colonizados. Los primeros eran los españoles y sus hijos nacidos en América. En su gran mayoría eran comerciantes, dueños de las minas, militares y propietarios de haciendas y plantaciones. Este grupo tenía también otros privilegios, ocupar los cargos públicos (virreyes, gobernadores, presidentes de las Audiencias, etc.) y residían en las ciudades. Los cargos más importantes estaban reservados exclusivamente para los nacidos en España.

Los dominados eran los nativos originarios y esclavos africanos. Ambos casos representaban la fuerza de trabajo en la colonia. La mayoría de la población eran los indígenas, vivían en las zonas rurales, estaban organizados en comunidades para el trabajo colectivo y la obtención del tributo, que se basaba en las propias organizaciones aborígenes, como los ayllus y los calpulli.

Los españoles denominaron "reducciones" a los pueblos de indígenas y para facilitar la explotación de su trabajo y la evangelización, se los organizaba bajo formas de vida colectiva; en las reducciones no podían vivir españoles ni mestizos ni negros. Los indígenas no podían ser sacados de ellas, con

excepción de los turnos que debían cumplir en la Mita.

Si bien la Corona española en los primeros años había declarado que los indígenas no eran esclavos, en los hechos más de 40.000 aborígenes de las Antillas y el Caribe fueron vendidos para trabajar en los lavaderos de oro, en la producción de alimentos, el transporte de cargas y el cultivo de la caña de azúcar.

Después frente a la necesidad de obtener fuerza de trabajo barata, los españoles impusieron a los indígenas formas de trabajo forzoso, entre ellas la Encomienda, la Mita y el Yanacozgo.

□ La encomienda

Representó la principal forma de obtener mano de obra barata: la Corona cedía a un español, denominado “encomendero” la atribución de cobrar tributo de un determinado grupo de indígenas a cambio de que los protegiera, diera nuevos conocimientos y garantizara su conversión a la fe católica. Estas obligaciones prácticamente no eran cumplidas.

Los encomenderos cobraban el tributo en trabajo, pero sometían a muy malos tratos a los indígenas de manera que la consecuencia fue la disminución de la población. Esto derivó en que más tarde los reyes de España llegaron a prohibir el servicio personal y a mantener sólo la obligación de pagar el tributo.

□ La mita

La palabra significa ‘vez’, los que se agrupaban bajo esta forma y eran

abusados por esta modalidad se los denominaba “mitayos” o “veceros”. La mita constituía un tributo ocasional en trabajo para el bien público y se utilizaba también durante el Imperio Inca. Cada comunidad tenía la obligación de enviar a un grupo de trabajadores y además proveerles alimentos y transporte durante el tiempo de duración de la Mita.

Desde la conquista española, en 1574, este sistema originario fue modificado con el propósito de favorecer la explotación minera, forzando a los indios adultos a concurrir a las minas del Potosí. En muchas ocasiones desde distancias que alcanzaban mil kilómetros o más. Se les encargaba a los caciques de los pueblos la organización de todo lo referente a la Mita. Los mitayos viajaban con sus familias y recibían un salario que no alcanzaba a cubrir los gastos que debían afrontar, ya que debían pagar hasta las velas que utilizaban dentro de las minas.

Es así que era habitual que los indígenas se endeudaran, los mitayos buscaban enfrentar esta situación alquilándose como trabajadores “libres”. El trabajo en las minas era muy duro y brutal porque estaban expuestos a vapores tóxicos del mercurio utilizado para tratar la plata, además de los habituales derrumbes, otros accidentes y daños en la salud, especialmente pulmonares.

□ Yanacozgo

Esta institución consistía en el sometimiento a servidumbre al servicio del emperador o Inca, en tiempos prehispánicos. Eran sometidos a esta condición los prisioneros de guerra, los

rebeldes y aquéllos a quienes como marginales, no se los podía identificar con alguna comunidad.

En la época colonial, se sometía a aborígenes que estaban incorporados a la propiedad de una parcela y también a los fugitivos de la Mita que eran capturados y así pasaban a servir como dependientes de algún español en la agricultura o el pastoreo.

En síntesis, existían institutos previos a la llegada de los españoles que endurecieron las condiciones iniciales y entre otras consecuencias se produjo una mortalidad muy grande de los pueblos sometidos, además de contagiarles enfermedades que existían en el viejo Continente y no existían en América. Tenemos entonces las siguientes formas de tributos llevadas a cabo por los españoles:

a) el Tributo para el encomendero, las Pensiones para particulares, el Quinto del rey, el Sueldo para los corregidores y la Mita se constituyeron en importantes fuentes de ingresos para la corona.

b) El Trabajo Indígena: Los tres tipos de trabajo aborígen fueron: Encomienda, Mita y Yanaconazgo. El primero consistía en la cesión de un grupo de aborígenes a un español (encomendero) para que percibiera y cobrara para sí los tributos que debían aportar los indígenas mediante su trabajo

c) Mita minera. Durante el periodo colonial fue un trabajo obligatorio de los aborígenes varones entre 18 y 50 años, a favor del estado español que administraba la mano de obra indígena en

función a los pedidos de las diversas "industrias" españolas.

d) El Yanaconazgo es una institución de origen incaico que los españoles tuvieron mucho interés en conservar. Los juristas llevaron a cabo una eficaz labor de "normalización jurídica" de dicha institución mediante la naturalización suficiente de la misma dentro de los cuadros del ius commune.

Durante la Conquista, la Iglesia fue la institución más poderosa en el Nuevo Reino; se apropió de grandes extensiones territoriales, tanto rurales como urbanas, al cambiar el método de la fuerza usada por los colonos, por la enseñanza y la evangelización.

En 1605 se crearon en América tres Tribunales de Cuentas (Santa Fe, Lima y México), se nombraron contadores especiales en La Habana y Caracas y también se dictaron normas de manejo contable. En 1678, Felipe IV determinó que los contadores reales tenían la obligación de presentar cada dos años cuentas en términos de "cargo" y "data" (debe y haber) al Real Tribunal de Cuentas. Así se logró el control y registro de los impuestos recaudados y administrados por la corona.

En América el mayor aporte a la contabilidad correspondió a la congregación religiosa de la Compañía de Jesús, que introdujo por primera vez libros de contabilidad, el concepto de inventarios, la noción de presupuestos y otros elementos utilizados en Europa de esa época. La contabilidad no era ejercida como profesión liberal debido a que era

llevada por los clérigos como parte de sus actividades administrativas en las comunidades religiosas.



Antecedentes de la Contabilidad Pública

Los fenicios fueron muy conocidos como comerciantes y navegantes y pasaban gran parte de sus vidas tanto en la mar como ocupándose del tráfico de bienes y delegaban en sus dependientes, factores el cuidado de sus negocios y tiendas. Cuando estos navegantes regresaban, los dependientes les realizaban rendiciones de cuentas con todos los detalles y por errores de lo actuado en su nombre y representación.

Grecia es el país en el que aparece con más desarrollo y auge la contabilidad pública y hasta designaban a los Contadores Fiscales y eran denominados EPOPOS O POLETAS. Tenían a su cargo el registro y control del pago de los tributos y ejercían también un control de las cuentas públicas. Pagani, manifiesta en su obra *I Libri Comerciali* (citado por Gertz, 1996, p. 26), “quien al referirse a la Atenas del siglo V a.C., dice que había reyes que imponían a los comerciantes la obligación de llevar determinados libros,

con el fin de anotar las operaciones celebradas...”

Aparecen los banqueros y una especie de piedra o moneda de cuenta. La contabilidad que llevaban era un ejemplo de orden y claridad. Registraban todas las entradas y salidas y daban a publicidad todo el estado de cuentas previo a su aprobación por el senado para que todo ciudadano pudiera criticarlo, estar informado y tener conocimiento de cómo y en qué se habían gastado los fondos recaudados por el Estado.

De España hay poca literatura contable que se conoce o que pudiera ser rescatada de entre tanto que fue escrito sobre estos temas. Según Ángeles Carrasco (1993, s/d). “En uno de los tantos escritos hallados se encuentra éste que es muy claro y que demuestra que la partida doble existió en España mucho antes que la copiara Fray Luca Paciolo y que dice así: “... Antes que Castilla tuvo Aragón una organización regular de la Contabilidad Pública, que era llevada por el sistema del DEBE y HABER, y dirigida por el Maestre racional, funcionario de mucha autoridad y rodeado de grandes prestios””

Las Ordenanzas de Bilbao determinaban la obligación de llevar los libros por partidas dobles o sencillas. Es el 4 de diciembre de 1549 que por decreto se obliga tanto a los bancos como a los mercaderes a llevar cuenta en lengua castellana de las operaciones utilizando los libros de Caja y Manual con el debe y el haber. La permanencia durante 8 siglos de los moros y árabes en España –que más tarde fueron expulsados por los

reyes católicos- fueron los inventores del número GUBAP permitió el adelanto contable en la península.

También Lopes De Sá manifiesta que "...no fue Paciolo quien descubrió la partida doble y afirma que varios tratadistas ya la habían desarrollado antes que él", no obstante fue Fray Luca Paciolo, nacido en 1445, en el burgo de San Sepolcro, provincia de Toscana, quien merece el reconocimiento de lograr la primera edición impresa sobre este tema, debido a que las obras producidas cientos de años atrás, eran todas manuscritas. Fray Luca Paciolo fue un monje de la orden de San Francisco de Asís, en su juventud vivió en Venecia a las órdenes de un prominente comerciante judío llamado Antonio Rompíais, en esa época estudió en la escuela Domenico Bragadino un "lector público de matemáticas", más tarde pasó varios años de su vida fuera de Venecia absorbido por el estudio de las grandes teorías matemática. Se supone que en ese periodo comenzó su interés por relacionar sus conocimientos matemáticos con la contabilidad. Al regresar a su tierra natal imprimió su célebre obra Summa de arithmetica, geometría, proportioni et proportionalita (Todo sobre aritmética, geometría, proporciones y proporcionalidades), en el año 1494.

No existen evidencias que prueben que Paciolo fue el autor del método de partida doble, por el contrario, él afirmó textualmente que seguía el método que en esa época se aplicaba en Venecia. Es posible que el método de partida doble, se fundamentara en el tratado de Cortugli,

sobre quién se sabe que lo estudiaba 40 años antes de que Paciolo publicara su obra.

El interés de Paciolo estaba en diseñar un sistema de contabilidad que pudiera proveer al comerciante de la información oportuna en relación con sus activos y obligaciones. En relación con esta cuestión Paciolo esgrime una explicación del inventario manifestando que es una lista de activos y pasivos realizada por el propietario de la empresa antes de iniciar actividades. Además, afirmó que este inventario debería ser realizado en un solo día, también que toda operación debía ser registrada por sus créditos y débitos. El libro Mayor (Quaderno) contaba con un índice y debía ser balanceado cuando se terminaban las páginas. En cuanto a los recaudos sobre este libro estaba que debía ser saldado por dos personas, también el balance de cierre debía ser el mismo balance utilizado para abrir un nuevo libro. A este procedimiento lo denominaba "Summa summarium", su clausura o cierre era correcto si los débitos y los créditos eran iguales. Las operaciones originadas en el débito se conocían por la preposición "Per" y las correspondientes a las del crédito por "A".

Paciolo luego de haber dedicado su vida a las matemáticas y en particular a las matemáticas comerciales, murió en 1514. Sus publicaciones son un legado importante que se conservan como la base de la contabilidad actual.

Leonardo Fibonacci es quién introduce en Italia el número arábigo en 1202, de esta manera se constituyó en el país que más

Vol. 1 - N° 3 - Año 3. ISSN 2591-586X

innovaciones aportó al conocimiento tanto en materia contable como administrativa. La consolidación de estos conocimientos -que se utilizaron a lo largo del tiempo y con la instauración de la partida doble, más tarde se expandió por el mundo.

Hacia fines del siglo XVI es en España e Italia, durante similar período, que otros autores introdujeron la teoría contable.

En Francia Edmon Degrange (padre e hijo). Respecto del padre es uno de los autores franceses cuyas obras versaron sobre la contabilidad y la obra con mayor impacto fue la primera edición de " La teneduría de libros vuelta fácil", en 1795, originó que fuera seguido por aproximadamente treinta autores, la última se publicó en 1920. Por el interés que suscitó, en 1826 el libro fue traducido al español, al italiano en 1842, 1862, y 1870. También fue editada en Bruselas en 1833. Edmon Degrandge publicó muchas más obras, y en la mayor parte de ellas fueron precisas nuevas ediciones por agotarse las primeras obras.

Actualmente lo que se denomina "Diario Americano" fue inventado por Edmond Degrange, al final del siglo XVIII y comienzos del siglo siguiente, siglo XIX, el Diario Americano tuvo en Estados Unidos y en Inglaterra un desarrollo similar, en relación a la forma de contabilizar y a partir de esa contabilización el análisis de los hechos registrados a posteriori. Realizó una vinculación entre el Libro Diario y el Libro Mayor, así reunió los dos Libros en un sólo. Constituyó un progreso si bien no fue totalmente innovador porque hubo otros predecesores que habían planteado la necesidad de ampliar

el número de columnas en el diario, sí fue quién finalmente logró el resultado expuesto y que tuvo tanta difusión y aceptación.



Los aportes de la investigación histórico-contable

Si bien en los siglos XVI, XVII y XVIII se mencionan obras que tratan aspectos de la contabilidad y la teneduría de libros, o contienen referencias a la historia de las técnicas contables o hacen referencia de algunos autores en particular, el estudio sistemático de la historia de la contabilidad, como tal, empieza a mediados del siglo XIX. Desde sus inicios hasta finales del primer tercio del siglo XX, la historia de la contabilidad se dedicó principalmente al estudio de los autores y los tratados contables del pasado, con pocos estudios aislados sobre libros de cuentas. El enfoque sobre el tema se refirió a la evolución de las técnicas contables y la identificación de las innovaciones o novedades que se producían, realizados por estudiosos de la contabilidad que estaban interesados en forma prioritaria por la evolución y progreso de su disciplina.

A partir del segundo tercio del siglo XX comienza una nueva etapa de la investigación histórico-contable, muy incipiente y en la que paulatinamente se manifiesta un interés más profundo y generalizado por el descubrimiento y estudio de fuentes primarias, es decir, de los libros de cuentas de las respectivas épocas (De Roover, 1937, citado en Hernández Esteve, 2002, p. 4). Es así que empieza un nuevo paradigma que propicia la ampliación del campo de estudio de la historia de la contabilidad, en contacto directo con los libros de cuentas, que no sólo se interesa por las prácticas y técnicas contables del pasado, sino que incorpora la participación en las técnicas empresariales de dirección, administración y control, a las que se considera como una manifestación más genuina, y finalmente por el estudio de las operaciones registradas en los libros, con la particularidad de ampliarlas con el contexto en el cual las mismas tienen lugar. De esta manera la historia de la contabilidad comienza a contextualizarse y aparecen nuevos e interesados estudiosos que son ajenos a la profesión contable. Se profundiza y se empieza a estudiar el papel de la contabilidad en la propia configuración del entorno. Se presta especial atención al rol de la partida doble, como también a otras innovaciones que son propias de la época renacentista italiana, que se consideran como un factor interactivo en las grandes transformaciones en el espacio de la organización comercial producidas en la Baja Edad Media. Debido a su importancia estas transformaciones constituyeron lo que se ha denominado la Revolución Comercial del siglo XIII, en la

cual destaca como estudioso del tema Raymond de Roover (1942, 1965). Esta Revolución conformó una profunda renovación tanto en los modos, usos y técnicas, como en las formas de concebir y practicar los negocios, de hecho marcó un hito en la historia económica, debido al impresionante auge que tuvieron las transacciones mercantiles, pero fundamentalmente por los profundos y revolucionarios cambios que aparejaron sobre la conversión del pequeño capitalismo doméstico en el incipiente capitalismo comercial de los grandes hombres de negocios que empezaron a considerar innecesario viajar de feria en feria para comercializar sus mercancías.

Este proceso una de las principales causas de la decadencia de las ferias de la Champaña, que era el auténtico eje de la vida comercial de la época, así comienza a cambiar el equilibrio de poderes mercantiles en Europa, pasando a un segundo plano a los comerciantes flamencos, mientras aparecían en un lugar preeminente a los hombres de negocios italianos, constituyéndose en los verdaderos protagonistas de la Revolución comercial. Contaban con nuevas técnicas de organización, gestión y control de los negocios, es así que desarrollaron y dominaron antes otros y con mentalidad absolutamente diferente fueron conscientes de las enormes posibilidades y beneficios que su capacidad y las nacientes circunstancias del entorno les abrían y no dudaron en quebrar con el antiguo sistema. Dejaron de asistir a las ferias y comenzaron en su reemplazo a abrir filiales permanentes en Flandes, Francia, España, Inglaterra, etc.,

de esta manera se convirtieron en los monopolizadores directos del comercio exterior de media Europa. Se originó un cambio trascendental en el comercio Europa central y meridional con los países orientales que hasta ese momento se centraba principalmente en las ferias de la Champaña. Allí acudían a vender los mercaderes italianos los productos que habían adquirido en Oriente y que eran adquiridos básicamente por los comerciantes flamencos para su posterior distribución en la Europa central y occidental. Los mercaderes flamencos vendían allí los productos comprados en los países de esa zona, que en gran parte eran comprados por los mercaderes italianos para su reventa en Oriente.

Para que este cambio revolucionario en el comercio pudiera suceder fue fundamental el aporte del descubrimiento y el uso de la partida doble, dado que suministró un orden sistemático, tanto para sintetizar las operaciones, como para obtener una visión global de los negocios que empezaron a realizarse en territorios con el establecimiento de sucursales alejadas de la casa matriz, aún en épocas donde la comunicación adolecía de imperfecciones, pero permitía acotar los riesgos de realizar dichas operaciones a distancia y establecer un control bastante efectivo. Los mercaderes italianos alcanzaron las principales plazas europeas occidentales, Brujas, París, Londres, etc., para vender sus productos en forma directa sin necesidad de recurrir de manera personal a las ferias.

Desde tiempos muy antiguos las actividades inherentes a la necesidad de llevar registros contables han sido

permanentes, si bien es a partir de los siglos XIV y XV que se encontraron testimonios escritos de forma regular y más abundante. Expresa Hernández Esteve (2001, p. 1).

Los estudios históricos aportan un nuevo enfoque para encontrar ejemplos abordados por el análisis histórico-contable. En el sentido expuesto, la historiografía del Imperio español correspondiente a los siglos XVI y XVII se centró en los aspectos vinculados con el poderío militar y político que alcanzó España a partir de la enorme riqueza en metales preciosos procedentes de las que denominaron las Indias y que en la actualidad es el Continente Americano. Investigaciones más recientes realizadas sobre el sistema contable y organizativo de la Real Hacienda castellana dan cuenta del relevante papel desempeñado en este contexto por la colosal organización administrativa del Imperio, creada totalmente ex novo y que más tarde fueron utilizados como modelo de los sistemas de dominio colonial de otros imperios. Es así que la investigación histórico-contable ha llevado a un primer plano a la organización de la Administración castellana de ese momento, revelándola como uno de los factores más importantes para conocer en profundidad hechos que permiten explicar la evolución, desempeño y vicisitudes del Imperio.

Además la investigación histórico-contable ha revelado, tanto el conocimiento como el interés de los poderes públicos españoles de ese entonces hacia las prácticas contables de los mercaderes, esto queda de manifiesto

con la primera legislación en el mundo obligando a los comerciantes a llevar libros de cuentas y hacerlo por el método de partida doble (pragmáticas de Cigales de 1549 y de Madrid de 1552) con una antelación de más de doscientos años sobre los demás imperios que la sucedieron. Con esta legislación, que marca un hito en la historia de la contabilidad española dentro del contexto mundial, se buscaba impedir o aminorar la salida fraudulenta de metales preciosos más allá de las fronteras del imperio debido a la huella que la contabilidad por partida doble proporcionaba sobre las operaciones realizadas.

Es a partir del estudio de la historia de la contabilidad que se conoció como el rey Felipe II, estaba al tanto de las prácticas mercantiles de su tiempo y del interés que le despertaba para sus fines. Felipe II incorporó a la Administración pública a prominentes hombres de negocios para aprovechar sus conocimientos, también la introducción en 1592, luego de un fallido intento en 1580, de la contabilidad por partida doble para llevar las cuentas esenciales de su Real Hacienda y que constituye otro momento central de la historia de la contabilidad en España. “Estos hechos dan idea del grado de interés y atención con que en la Corte española se seguían las novedades en el mundo mercantil y financiero.” (Hernández Esteve, 2002, p.2)

En las primeras décadas del siglo XIX con la pérdida de las colonias americanas comienza la decadencia del comercio ultramarino de Cádiz, originando un brusco declive de la ciudad al perder su posición de gran metrópoli próspera y

opulenta, no obstante, nuevos estudios de la documentación contable de una empresa comercial gaditana creada en el año 1730 y que aún pervive, puso en evidencia que sus años de mayor auge y prosperidad debido a la actividad con América fueron los de la segunda mitad del siglo XIX. A partir de estos estudios sobre empresas establecidas en tiempos de la colonia y que aún siguen activas se evidencia cómo la investigación de las fuentes contables ha cambiado ciertas convicciones que habrá que revisar, dado que corrigen ciertos conocimientos, pero a su vez también arrojan sombras sobre las percepciones históricas establecidas.



“...ejemplos en los que la investigación histórico-contable ha venido a completar o, incluso, a cambiar el signo de las interpretaciones históricas recibidas, un caso en el que los estudios de historiadores españoles de la contabilidad han contribuido a desacreditar una teoría ampliamente extendida entre los historiadores de la empresa norteamericanos: la de que las técnicas avanzadas de gestión empresarial, y entre ellas la contabilidad de costes, habían surgido en el siglo XIX como consecuencia de la presión ejercida por la libre competencia entre las grandes empresas. Los archivos contables de la Real Fábrica de Tabacos de Sevilla han

venido a demostrar cómo, en los siglos XVII y XVIII, una gran empresa en régimen de monopolio estatal practicaba ya un riguroso control de costes y unas desarrolladas técnicas de gestión” (Hernández Esteve, op. cit. 2002, p.2).

¿Qué es la contabilidad?

De acuerdo con las definiciones y el contenido hallamos demasiados criterios apoyados por unos y criticados por otros.

Para los europeos, especialmente para los italianos y los españoles, no hay duda de que la contabilidad es una ciencia y así la definen y sustentan con muy valederas y poderosas razones. En cambio, para los tratadistas de la escuela sajona no pasa de ser una técnica

Arévalo “En casi todas las definiciones y autores predomina un dejo de aplicación exclusiva a la hacienda privada, olvidando lo más importante que es la contabilidad pública y la primera que se analiza y conoce como contabilidad, según se expone en el capítulo de historia de la contabilidad”

C/Pufus Porem: (Accounting Method - University of Chicago Press - Chicago 1930) "La contabilidad es una herramienta que se utiliza en el control de la actividad económica. Es un artefacto para medir e interpretar ciertos hechos de una empresa que se expresan en forma cuantitativa”

Fernando Boter Maupi (Curso de Contabilidad - Barcelona 1923 - Pág. 7)

"Contabilidad es la ciencia que coordina y dispone en libros adecuados, las anotaciones de las operaciones, efectuadas por una empresa mercantil,

con el objeto de poder conocer la situación de dicha empresa, determinar los resultados obtenidos y explicar las causas que han producido estos resultados.

H.A. Finney (Principles of Accounting - Ed. Prentice Hall Inc. M.York - 1931)

"La contabilidad comprende un cuerpo de principios legales" industriales, comerciales y financieros que deben tenerse en consideración para determinar cómo, y en qué medida, las operaciones de un negocio afectan el valor de sus activos y el monto de sus pasivos, utilidades y capital.

Vicenzo Masi pertenece a la corriente que coloca al patrimonio como el objeto de la Contabilidad.

"Es la ciencia que estudia el patrimonio a disposición de las haciendas, en sus aspectos estáticos y en sus variaciones para enunciar, por medio de fórmulas racionalmente deducidas, los efectos de la administración sobre la formación y distribución de los réditos".

Las investigaciones contables comprenden el estudio del patrimonio bajo dos aspectos:

Estático,

Dinámico

J.Hugh Jackson (1956, p. 3). Accounting Principles. McGraw Hill Book Company Inc. 3a. ed. N. York "La contabilidad y la teneduría de libros constituyen un proceso de análisis, registro e interpretación del efecto de las operaciones comerciales" y agrega que "en general, la teneduría de libros se ocupa del análisis y del registro de las

Vol. 1 - N° 3 - Año 3. ISSN 2591-586X

operaciones, y la contabilidad, en cambio, trata principalmente "la síntesis e interpretación de la información aportada por la teneduría de libros".

Pyte y White "La contabilidad es el acto de registrar y sintetizar las transacciones de un negocio y de interpretar sus efectos sobre los asuntos y las actividades de una entidad económica"



W. A. Paton (Essentials of Accounting, p. 3) Para este autor la contabilidad se puede definir " como el cuerpo de principios y el mecanismo técnico por medio de los cuales las informaciones económicas de una empresa determinada son clasificadas, registradas periódicamente, presentadas e interpretadas con el propósito de un control y una administración eficiente"

Según Giovanni Gómez (<http://www.gestiopolis.com/escuelas-teoria-contable/>)

Kenboecks-Rekeninge (1543): "Muy noble arte y la ciencia de tener libros y llevar cuentas"

Charles Penguiaio: "La contabilidad es una simbólica expresión matemática que remata la construcción jurídica"

Pierre Gamier: "La contabilidad es el álgebra del derecho"

Fabio Besta: "La contabilidad es una ciencia de control económico"

El Contabilidad según la teoría económica (Siglo XIX y XX)

"La contabilidad como un método de observación económica evoluciona simultáneamente con el medio donde se hace la práctica que justifica su razón de ser "La organización".

"Es una profesión manual que registra en cuentas las transacciones efectuadas por los comerciantes y trata de conservar un acontecer histórico de los hechos económicos ocurridos en las organizaciones"

"Es una actividad dinámica que debe progresar en la misma forma que crecen o se complican las operaciones de las empresas y las necesidades de información que requiere el hombre"

"La contabilidad es un método de información económica cuyo objetivo esencial es la medición del estado financiero de una organización"

Eugène Léautey y Adolphe Guilbaut: La cara matemática de la contabilidad, publicaron en 1889 La ciencia de las cuentas puesta a disposición de todos. Tratado teórico y práctico de contabilidad doméstica, comercial, industrial, financiera y agrícola. Esta obra escrita por dos hombres de experiencia, hará historia en la literatura contable francófona a la cual le abre nuevos horizontes. Adolphe

Guilbaut era un hombre de experiencia que conocía las fábricas, su tecnología y su contabilidad industrial. Eugène Léauteay era un contador ubicado en la reflexión y la teoría que no desdeñaba las consideraciones prácticas. Ellos sacaron partido de su asociación escribiendo una obra de lectura fácil, introduciendo nuevos conceptos, o aclarando los antiguos por unos nuevos. Sostiene (Colasse y Durand, 1994, pp. 43-44) que la ambición de Léauteay y de Guilbaut fue la de:

crear un lenguaje preciso de la contabilidad y de una forma final bien elaborada.

apoyar este lenguaje a los principios razonables y a una teoría científica seria

de crear una nomenclatura asociada a una clasificación metódica y práctica de cuentas

de establecer un formato y un contenido uniforme para el balance.

Todos estos puntos, fueron posteriormente retomadas por los teóricos contables franceses, que han a menudo hasta 1973, privilegiado los estudios relativos a la normalización de las contabilidades, garantía de la precisión de nomenclaturas, de racionalidad y de uniformidad y dando a la cuenta un papel central de descripción de las operaciones económicas fundamentales.

Jean Dumarchey: realizó una contribución a la teoría del balance y del valor, es una importante figura entre los grandes autores en contabilidad, de principios del siglo XX, tanto en Francia como en Europa. Sus obras han tenido un impacto "non négligeable" para la reflexión contable de su época. Este impacto se

refiere tanto a sus partidarios, que lo consideraban como un "comptologue", como a sus detractores, que le reprochaban por recurrir sistemáticamente a la demostración matemática para apoyar sus reflexiones.

La contribución de Dumarchey se sitúa en varios niveles, pero mucho más su contribución a la enseñanza de disciplina sea la más plena de sentido implícito hoy en día. En contraposición con los autores de finales del siglo XIX, Dumarchey rechaza el camino tradicional que concentra la contabilidad en la escritura. Él propone, al contrario, una definición de la contabilidad centrada en el balance. Es desde esta definición que se origina su contribución a la enseñanza de la asignatura. Expone las bases de una aproximación moderna de la contabilidad que se interroga sobre la representación de la empresa por el balance, sobre los conceptos de base, por la lógica de su presentación, por la evolución de las cuentas. Él no ignora, por consiguiente, los problemas de la teneduría de libros puesto que él elaboró un sistema integral buscando responder a las preocupaciones prácticas de la organización contable.

Gino Zappa (1879-1960) El institucionalismo en la contabilidad financiera, es el fundador a la vez de la teoría contable dominante en Italia en el transcurso del siglo XX y de la teoría de las organizaciones económicas, basada en el sistema contable, que denominó Economía de la Hacienda. El aporte original de Gino Zappa a la investigación contable está fundamentada en una paradoja: en tanto que un modo de

representación de los fenómenos económicos, la contabilidad constituye a la vez un elemento central y un punto de partida. Es por esto que para remontar la paradoja que Zappa va a desarrollar su ambicioso proyecto teórico. Y es esta voluntad de crear una tensión fundamental en el seno del enfoque contable usual que lo hace un gran autor contable. Su proyecto intelectual se apoya en la contabilidad de representar la acción humana en toda su amplitud en el seno de las organizaciones económicas. A partir de 1927, Gino Zappa introdujo dos novedades fundamentales en la tradición italiana en los estudios contables.

A. C. Littleton (1886-1974) y W. A. Paton (1889-1991): la normalización contable entre inducción y deducción, escribieron en colaboración un clásico *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, constituye el resultado de un siglo de pensamiento contable que lanzó en 1940 bases de la normalización contable contemporánea. Si bien comparten parte de su pensamiento común compendiado en esta obra, también cuentan con divergencias. Littleton adhirió al método inductivo, mientras que Paton fue partidario del método deductivo. Pero se reencuentran en los resultados. Ambos eran casi la misma edad y surgidos del modelo americano del esfuerzo y la perseverancia. La tesis de Littleton, "Accounting Evolution to 1900", sustentada en 1931 y publicada en 1933 es considerada como un modelo de historia de la contabilidad. La tesis de Paton, *La Teoría de la Contabilidad*, sustentada en 1916 y revisada, aumentada y publicada en 1917 con el título de *Teoría Contable* realiza énfasis

en la Empresa Corporativa. Juntos sumaron más de 150 publicaciones académicas.

Kiyoshi Kurosawa: Fue considerado el primer samurái de la contabilidad, la contabilidad es una antigua disciplina en el Japón. Desde la creación, en 1884, de la primera cátedra de contabilidad en la Universidad de Hitotsubashi, su crecimiento durante el siglo veinte ha hecho de ella un campo de investigación importante en el seno de las ciencias sociales. Los trabajos científicos de sus fundadores (Kiyoshi Kurosawa es uno ellos) han contribuido a este auge. La obra de este autor es muy importante: por una parte, cuenta con una producción muy abundante en el plano teórico (más de 640 artículos y 60 obras), y ha protagonizado un rol preponderante en la concepción y la evolución del sistema contable japonés.

El contexto socioeconómico complicado en el cual Kurosawa en los años treinta vivió influyó de manera profunda en su obra. A finales de los años 1920, Japón sufrió una crisis financiera que provocó una fuerte recesión y trastornos económicos. Atravesar por esta experiencia de la crisis parece haber marcado la búsqueda de Kurosawa de una contabilidad ideal, multivariada, en la evolución de sus teorías, siempre representativa de un óptimo social.

Las primeras obras de Kurosawa aparecen en un período articulado a la historia de la contabilidad japonesa, con los primeros signos de normalización, y un debut de autonomía de la disciplina contable.

Vol. 1 - N° 3 - Año 3. ISSN 2591-586X

Como en el derecho comercial, la contabilidad japonesa ha sido permanentemente influenciada por el pensamiento alemán, con especialmente la adaptación del código de Comercio alemán al Japón revisado en 1899.

Reflexiones finales

La importancia de conocer y profundizar la historia de la Contabilidad a lo largo del tiempo es fundamental para su crecimiento porque si se ignora que fue empleada desde tiempos inmemoriales y para qué se la utilizaba nos deja a oscuras en cuanto a su propósito y objeto de estudio. Si bien está claro que a medida que las sociedades van cambiando, no debe dejarse de lado que no solamente existe la técnica contable, sino que este vacío histórico no permite avanzar en el propósito de qué es, para qué existe y tal vez crear nuevos enfoques como así también, reflejar el impacto que provoca el ser humano en su medio ambiente, el costo social que sus actividades significan, porque pareciera que todo lo que no se puede medir, simplemente no existe. Esto no debiera ser así, la contabilidad se enmarca dentro de las Ciencias Sociales porque es el hombre que organiza de determinadas formas su vida en cada sociedad y si éstas evolucionan también es necesario conocer sus orígenes y en qué fue utilizada y fundamentalmente para qué y quiénes tienen que abordar las teorías que permitan alcanzar su madurez para no ser considerada simplemente una técnica que corre tras los avances tecnológicos y los cambios de las organizaciones como entes creados por y para el ser humano y su entorno social,

económico, productivo, pero también las formas de cuidar el planeta al que se está depredando y poniendo en riesgo las generaciones futuras. Cabe entonces preguntarnos porqué se la ignora e invisibiliza a pesar de ser fundamental en cualquier área de conocimiento que se precie y valore a sí misma.

Bibliografía

-Muñoz Merchante, Ángel. (2016). "Elogio de la Contabilidad. (Más allá del Debe y el Haber)". Anuario del Centro de la Universidad Nacional de Educación a Distancia en Calatayud. Vol. 22. ANALES XXII.

-Gonçalves y Carvalho Lira. (2009). La Contabilidad ya estaba presente en la Antigüedad Clásica. Instituto Superior de Contabilidad y Administración de Coimbra. Contabilidad nº 215 noviembre 2009. Artículo. Recuperado de: <http://pdfs.wke.es/9/6/2/4/pd0000049624.pdf>. el 27 de mayo de 2017.

-Hernández Esteve, Esteban. (2002). LA HISTORIA DE LA CONTABILIDAD. Artículo Publicado en el nº 67-68 (julio-agosto 2002) de la "Revista Libros"

-SÁ, António Lopes de Sá (1998a). Historia General y de las doctrinas de la Contabilidad. 2.ª ed. Lisboa. Portugal. Vislis Editores.

-Valdivieso (2014). Escribas en el Antiguo Egipto y la Contabilidad. Recuperado de: <http://aechile.cl/2014/09/12/escribas-en-el-antiguo-egipto-y-la-contabilidad/> en julio de 2018

-Bautista Martín Molina, Pedro y Benito Veiga Copo, Abel. (1998). LOS LIBROS

Vol. 1 - N° 3 - Año 3. ISSN 2591-586X

DE CONTABILIDAD: UN APUNTE HISTÓRICO. BOLETÍN DE LA FACULTAD DE DERECHO, núm. 13,1998. España.

-Franco Ruiz Rafael. (1985a). Características históricas de la enseñanza contable, En: Reflexiones contables, 1985, pp. 104.

-Franco Ruiz Rafael. (1985b). Desarrollo de la educación contable en Colombia, En: Reflexiones contables, 1985, p. 131

-Carrasco, Ángela. (1993). ¿Qué es la Contabilidad? Recuperado de: <https://angelacarrasco11.wordpress.com/2012/06/27/contabilidad-2/> El 25 de junio de 2018.