

HISTORIA DE LA CONTABILIDAD

María Elena Escobar A.*

INTRODUCCIÓN

La historia como “la experiencia acumulada de la humanidad”¹ nos permite tener una base para la reflexión y el entendimiento de lo que hoy conocemos y practicamos como contabilidad, si lo logramos hacer en un contexto interdisciplinario.

El presente capítulo incluye los elementos que se han configurado desde la ciencia contable como componentes de su historia. Partiendo de los primeros referentes históricos, hace un recorrido identificando las diferentes escuelas hasta llegar a la actualidad con los aspectos de globalización. A partir de esta información histórica, se buscarán los elementos desde la ciencia forense que han tenido relación con la Contabilidad.

La segunda parte del ensayo involucra la llamada historia cultural con el pro-

pósito de entender cuáles elementos de esta pueden ser atribuidos a la Contabilidad y encontrar el sentido de esta desde la historia cultural.

Los estudios acerca de la historia de la Contabilidad la sitúan en diferentes conceptos, desde la llamada álgebra del comercio, pasando por la economía de empresa, la administración patrimonial hasta la responsabilidad social, y atribuyéndole la inclusión en escuelas desde las clásicas (contista, del propietario, lombarda, personalista, controlista), las económicas (necontista, economía de empresa, escuela patrimonialista), los enfoques en torno a la utilidad, hasta los enfoques actuales. Sin embargo, estos estudios no dan cuenta de la importancia que ha tenido la Contabilidad como elemento fundamental en el surgimiento y, sobre todo, en el desarrollo del mundo capitalista.

* Contadora Pública, Magíster en Educación. Candidata a Doctora en Estudios Sociales. Docente-Investigadora Facultad de Contaduría Pública - Universidad Externado de Colombia.

1 Brom, Juan. *Esbozo de historia Universal*. Ed. Grigalbo. Edición 24. México, 2013

Los estudios y análisis históricos de los procesos contables le refieren funciones específicas a la Contabilidad. Vlaeminck (1961), uno de los primeros autores que trabajó en su historia, seguido por Goxens (1970), Montesinos (1977), Requena (1977) y más recientemente Tua (1995), han dividido la historia de la Contabilidad en etapas. Aunque tiene sus vestigios en la sociedad sumeria, más adelante en Egipto y en Grecia, es solamente en el siglo XV que empiezan a encontrarse textos de Contabilidad, y alguna literatura

conecta su nacimiento con el surgimiento de la partida doble y de los textos sobre comercio que la ilustraban.

De la literatura revisada hasta el momento se hará un recuento buscando etapas, analizando a los autores y los aportes de cada uno a la época, buscando los elementos de construcción epistemológica de la ciencia contable. El cuadro que a continuación se presenta pretende hacer el resumen de lo que se detalla posteriormente.

Tabla 1
Enfoques de la contabilidad a través de la historia

Enfoque	Nombre	Aporte	Características principales	Definición de Contabilidad	Representantes
Antiguo	Periodo empírico	En Sumeria, Babilonia, Grecia y Egipto se presenta como una necesidad desde la actividad bancaria.	Surgimiento del comercio y el registro es una necesidad. Tiene avances en el tema de recolección de tributos.		Código de Hammurabi
Clásico hasta el siglo XIX	Teoría contista siglos XIII y XIV	Funcionalismo de las cuentas.	Surgimiento y desarrollo de la partida doble.	Ciencia de las cuentas.	Luca Pacciolo (1494) Angelo Pietra (1550) Ludovico Flori (1579)
	Teoría del propietario	Antecedentes de la teoría de la agencia.	Patrimonio independiente y propio de la empresa.		Hustcraft Stephens siglo XVIII
	Escuela lombarda	Separación de teneduría de libros y aspectos administrativos.	El objetivo es el control de la empresa.	Complejo de nociones económico-administrativas aplicadas al arte de llevar las cuentas.	Francisco Villa, siglo XIX
	Escuela personalista	Concepto de economía de empresa.	Los derechos y los deberes se plasman en las cuentas como correlativos.	La doctrina de las responsabilidades jurídicas que se establecen entre las personas que participan en la administración del patrimonio de las empresas. Goxens (1970)	Cerboni (1883,1886)
	Escuela controlista o materialista	Visión económica administrativa del patrimonio.	Control de la riqueza de la hacienda.	La contabilidad es la ciencia del control económico de las empresas de cualquier tipo, que debe extenderse al estudio y construcción de los hechos administrativos, y puede ser antecedente o consecuente a estos. Tua (1995)	Fabio Besta

Enfoque	Nombre	Aporte	Características principales	Definición de Contabilidad	Representantes
Económicas hasta el siglo XX	Neocontismo económico europeo	Esta escuela establece los elementos de la Contabilidad moderna.	El capital es la causa. Su inversión es un efecto. El crédito es la causa. El débito, el efecto.	La Contabilidad estudia la actividad económica de la empresa durante y después de la actuación de la empresa. Las actividades se registran de acuerdo con el plan contable.	Joseph Skarza (1822) Frederich Hügli (1871) Leo Gomberg (1870)
	Neocontismo económico francés	El valor es el objetivo fundamental de la Contabilidad.	Activo es igual a pasivo + patrimonio.	La Contabilidad es la ciencia de las cuentas.	Jean Bournisien Delaport ² Dumarchey
	Economía de empresa (Alemania)	Evolución del concepto del valor y enfoque en el beneficio.	Significado del valor en la empresa.		Schmalenbach
	Escuela patrimonialista	Incluye aspectos no solamente cuantitativos sino además cualitativos dentro de la Contabilidad.	Empieza a involucrar el gobierno (de la empresa) como aspecto importante de la Contabilidad.	La Contabilidad tiene por objeto el estudio de todos los fenómenos patrimoniales: sus manifestaciones y su comportamiento, y trata de disciplinarlos con relación a un determinado patrimonio de empresa. Tua (2004)	Vicenzo Masi
	Neocontismo EE.UU.	Empiezan a surgir compilaciones de reglas (enfoque pragmático).	Formulan cinco principios: resultados, balances, cuentas marginales, consolidados y comentarios.		Declaración 4 del AICPA. ³ Surgen los primeros gremios.
	Económica-deductiva norteamericana	Se enfoca en la medición bajo el criterio de eficiencia. Hicks citado por Tua (1995). Unidad de medida. Principio de realización. Concepto de valoración de activos.	Medición en cambios de recursos, obligaciones y patrimonio.		Moonitz (1961)
Paradigma de utilidad	Información financiera empresarial	Se enfocó en las necesidades de los usuarios y su satisfacción.	Búsqueda de un único conjunto de reglas.	“...es una disciplina que se refiere a las descripciones cuantitativas y predicciones de la circulación de la renta y los agregados de riqueza por medio de un método basado en un conjunto de supuestos básicos...”. Mattessich (1964, pág. 19).	

Fuente: Elaboración propia.

2 Goxens (1970, T. I, pág. 32). Trae la definición del Delaport sobre contabilidad: “La contabilidad es la ciencia de las cuentas, que representa

PERIODO EMPÍRICO

En los textos de historia, se hace una clasificación en el tiempo y la primera etapa que se presenta es la denominada Edad Antigua. Esta edad comprende desde la aparición de las primeras civilizaciones (más o menos IV milenio a. C.) hasta la caída del imperio Romano (más o menos siglo V d. C.). Aunque es necesario entender que no todas las culturas se desarrollan de igual manera en todo el globo terráqueo y que muchas características atribuidas a una etapa se viven simultáneamente en otras, es importante hacer la diferenciación para efectos del estudio. No nos detendremos en el periodo antes de la aparición de las primeras civilizaciones; sin embargo, en el tema que nos concierne podemos decir: *“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”* Brom (2013).

Con el paso del tiempo y los cambios climáticos, el hombre debe hacer proce-

sos de adaptación. Poco a poco, surge la agricultura “especializada”, por lo que las familias necesitaban mayores extensiones de tierra. Surgen inicialmente en los valles más fértiles de los ríos Tigris y Éufrates en la Mesopotamia, Nilo en Egipto, Indo y Ganges en la India, Hoang-Ho y Yang-tse-Kiang en China, lo que dará paso al surgimiento de las civilizaciones mesopotámica, egipcia, india y china. La agricultura logra la generación de asentamientos urbanos ya que al optimizar la producción, la gente se reúne y hay excedente alimenticio, por lo que otros miembros de la comunidad pueden trabajar en aspectos diferentes a la producción de los alimentos, comenzando lo que podría llamarse la especialización del trabajo. De otro lado, otros pueblos se hacen más fuertes en la ganadería y empiezan a tener rebaños de animales.

Las formas sociales cambian, el sedentarismo hace que la promiscuidad desaparezca, se hace muy fuerte el matriarcado cuando aún la propiedad era comunal, entre las tribus en un comienzo. Luego, se hace evidente la fuerza del hombre, la necesidad de un mayor número de ellos para lograr mayor producción, aparece la propiedad

los movimientos de los valores de cambio clasificados en sus funciones principales y accesorias. Trata de las concepciones, coordinaciones, transformaciones y clasificaciones de todos los valores materiales o jurídicos, servicios, desembolsos y otros que influyen en las situaciones de los patrimonios privados o públicos. La contabilidad llena las funciones que le son propias por medio de las cuentas que, aisladas, responden individualmente a sus funciones principales de clasificación y estadística, a sus funciones accesorias de tiempo, historia, numeración, evaluación, control y resultado, en el espacio de un ejercicio, y que, jugando entre sí, dos a dos, por sus relaciones organizadas, llenan las funciones de informes y de resultados frente a los otros organismos: directores, administrativos, financieros, técnicos, comerciales o anexos de una empresa cualquiera”³

3 AICPA. American Institute of CPAs. Instituto Americano de contadores Públicos. Surge en EE.UU. en 1887, como una iniciativa privada.

privada y surge no solo el patriarcado, sino además las primeras formas de esclavitud. La necesidad de protección de las propiedades hace que los sistemas de gobierno cambien, ya no hay comunidad en cuanto a la repartición de la riqueza y es necesario el cuidarla. Aparecen entonces los primeros Estados, especialmente dirigidos por monarcas o reyes. En cuanto a la religión, empiezan a adorar a los astros, al Sol, la Luna, las estrellas, la tierra y todo lo que tenga que ver con la producción del alimento.

El aumento de la producción hace necesario el establecimiento de unos mecanismos para dar cuenta del control que se tenía sobre la misma. *“El mejoramiento de la producción y el incremento del comercio trajeron consigo la necesidad de llevar cuentas y de apuntar algunos hechos”* (Brom, 2013). Mesopotamia es una zona al norte del Golfo Pérsico, donde está hoy Irak, entre los valles de los ríos Tigris y Éufrates. Debido a su posición geográfica y a su gran fertilidad para la agricultura, esta tierra fue muy apetecida. Los sumerios se establecieron allí para dedicarse a la agricultura especializada, y fundaron ciudades como Ur, Uruk, Kosch, Lagasch, Umma, entre otras. Aunque funcionaban con gobiernos independientes, también se presentaron guerras por el dominio de la tierra. Los sumerios fueron invadidos por los semitas, luego los guti y, finalmente, los amoritas, cuyo rey fue Hammurabi. En cuanto a los aspectos “materiales”, la cultura sumeria fue muy avanzada; con la agricultura intensiva, arados tirados por bueyes y el uso de la rueda, desarrollaron un gran comercio. Social y políticamente, se dividían en guerreros, sacerdotes,

comerciantes y agricultores. Existía el matrimonio en el cual la mujer no perdía todos sus derechos, e incluso podía trabajar en el comercio. Los sumerios inventaron la escritura cuneiforme (se escribía en arcilla y se usaban las cuñas).

La civilización egipcia surge en las orillas del río Nilo y es el resultado de una mezcla de varios pueblos: camitas, semitas y negros. En Egipto se pueden distinguir tres periodos (antiguo, medio y nuevo). El antiguo corresponde a la fundación de las instituciones económicas y sociales y la construcción de las pirámides de Keops, Kefrén y Micerinos. De igual forma, fue el sistema feudal el preponderante. En el periodo medio, la capital de Egipto era Tebas y fue esta la época de mayor prosperidad, hasta la invasión del bélico pueblo de los hicsos con sus espadas de hierro y sus carros de combate. Cuando se expulsa a este pueblo, surge el llamado imperio nuevo, llamado así porque Egipto se vuelve conquistador de tierras y se expande por el Cercano Oriente hasta llegar a Asiria. Más adelante, el mismo Egipto es víctima de varias dominaciones hasta la llegada de Alejandro Magno en el 332 a. C.

En el campo de la economía, Egipto se favoreció de las tierras fecundas del valle del río Nilo y perfeccionó la agricultura, creando sistemas de riego muy especializados. También usaron el arado. Como el río era navegable, iniciaron el comercio fluvial. Igualmente, desarrollaron la arquitectura, con templos y palacios enormes. Sin embargo, el pueblo raso egipcio vivía en chozas de madera, mientras que los sumerios tenían casas de adobe. Construyeron las

pirámides para sepultar a sus faraones. Esta construcción fue posible porque el número de esclavos era muy grande, debido a las invasiones.

El sistema de gobierno era autocrático, en cabeza del faraón. A este le seguían los sacerdotes y nobles y varias líneas de estratificación social que, por supuesto, terminaban en el pueblo trabajador, seguido por los esclavos. En cuanto al plano espiritual, creían en la existencia del alma y conservaban los cadáveres en forma de momias. Ra (sol), Shu (viento) y Nut (firmamento) eran sus deidades. Buenos astrónomos, matemáticos y médicos, crearon un calendario de 365 días, un sistema métrico, un sistema de numeración decimal, y también desarrollaron la geometría, utilizaron hierbas medicinales y practicaron la cirugía. La escritura fue muy desarrollada, incluso se dice que tenían tres tipos: la jeroglífica, la hierática y la demótica. Se conocen muchos textos de los egipcios, entre ellos el gran “Libro de los muertos”.

Teniendo en cuenta el contexto histórico presentado, se muestran a continuación las evidencias de la existencia de actividades de control utilizando elementos de contabilidad y que dan fe de la necesidad de la misma en el seguimiento y perfeccionamiento del comercio.

Hay indicios de formas de control de la actividad del comercio durante los

años 2000 a 3000 a. C. El Instituto de Arqueología de la Universidad de Andrews, en California, Estados Unidos, ha iniciado la digitalización de piezas de museo como parte del proyecto “Cuneiform Digital Library Initiative (CDLI)”⁴. La colección de tablillas cuenta con 2.940 piezas y la taxonomía incluye origen (procedencia y fecha posible), época y uso. Entre estas, se encuentra una tableta de barro que contiene documentos que evidencian la transferencia de ovejas de una oficina administrativa a otra durante el reinado de Amarsuen, tercer rey de la III Dinastía de Ur (2050 AC). El museo ha identificado el significado de cada uno de los símbolos inscritos en las tabletas, los cuales dan cuenta de transacciones comerciales. La tablilla está hecha de arcilla y el lenguaje utilizado es el sumerio.

El Museo Semítico de la Universidad de Harvard, en Cambridge (Massachusetts), tiene una colección de cinco mil tabletas cuneiformes, que fueron rescatadas de la ciudad de Nuzi (en el actual Iraq) y datan aproximadamente del 3500 a.C. Algunas contienen detalles de transacciones comerciales⁵ de los hurritas (pueblo del valle del río Kabhur, actualmente parte de Turquía, Siria, Irak e Irán).

En el Museo de Louvre, en París (Francia), se encuentra una pieza (estela de dirita negra), encontrada a principios del siglo XIX en Susa. En ella se hallan

4 En el siguiente enlace en internet puede ser consultada mayor información sobre las tablillas en mención: [http://cdli.ucla.edu/search/search_results.php?SearchMode=Text&ObjectID=P102861].

5 El museo puede ser visitado en: [www.semiticmuseum.fas.harvard.edu/icb/icb.do].

consignados 282 artículos del Código de Hammurabi⁶. Dentro del cuerpo de los artículos, en la clasificación que corresponde a la propiedad (del 6 al 126), se encuentran las normas relativas a feudos reales, alquiler de campos, comercio, depósitos de mercancía y, aunque muchas de sus directrices tienen elementos más del derecho, se puede inferir la necesidad de la información organizada para lograr probar muchas de las conductas allí estipuladas. Por ejemplo, la ley número 73 establece: “Si un mercader [...] recibe [...] con interés [...] y luego no descuenta los pagos ya cobrados en cebada o dinero, o no extiende otra tablilla, o suma el interés al capital, ese mercader devolverá por partida doble la cebada [o el dinero] cobrada”⁷. Se entiende, entonces, que no solamente había el cobro de los intereses, sino que además existía un sistema de tablillas para evidenciarlo.

El surgimiento de la Contabilidad está ligado al nacimiento de los sistemas bancarios en el mundo. El Templo Rojo de Uruk (Mesopotamia) es considerado el primer edificio bancario del mundo. Los dioses imponían la obligación de aportar dádivas y ofrendas que eran recibidas y de las que se hacían registros para llevar el seguimiento y control de los totales.

Los primeros vestigios de la organización contable en Roma dan cuenta de los

Tesserae consularae, que eran tablillas con inscripciones hechas en primera instancia por los esclavos o los liberados de la esclavitud (es decir personas de bajo rango social) y luego revisadas o *spectavit*⁸.

Fernando Giménez Barriocanal, en su libro *La actividad económica en el Derecho Romano. Análisis contable*, divide las épocas históricas de Roma y analiza la actividad económica de cada una; encuentra que la contabilidad no tenía mayor propósito que el de detallar las entradas y las salidas en las transacciones económicas, sin medir los beneficios o las utilidades de estas. Parece que su fin era detectar pérdidas debidas a la actitud negligente o deshonesto de los gestores del negocio (Giménez, 2003). De igual forma, la contabilidad tenía un papel relevante, especialmente en las evidencias de negocios. Es así como la ley *Poetelia Papiria* aceptaba el *nexum*⁹ si se hallaba inscrito en el *Codex* con la aceptación del deudor (Giménez, 2003).

El desarrollo del Gran Imperio Romano necesitó para el control de los ingresos y gastos el uso de esquemas especiales. Se utilizó el libro llamado *Codex accepti et expensi* (ingresos y gastos). Los libros más utilizados y de los que se tiene evidencia de su existencia son los llamados *Adversaria* y *Codex*. El *Adversaria* se asemejaba a un libro diario, es decir,

6 Hamurabi: Rey de Babilonia (sexto durante el llamado primer Imperio). Reinó de 1792-1750 a.C.

7 Apartes del código de Hammurabi para consulta [www.microcaos.net/artes/el-codigo-de-hammurabi-completo/].

8 Palabra que denotaba que había sido revisado. Se podría inferir que la contabilidad era a su vez auditada o revisada por un superior, quien era usualmente una persona de mayor rango dentro de la sociedad.

9 Nombre dado a la primera forma de préstamo.

en él se anotaban todos los cobros y los pagos realizados. El *Codex*, llamado por Cicerón libro de contabilidad, era una especie de libro de caja y reportaba los créditos. Tenía, como se dijo anteriormente, un gran valor probatorio.

Aunque los historiadores discuten el avance de la Contabilidad en la época romana y existen evidencias de la misma, desde el punto de vista de fundamentación o conceptualización teórica es muy incipiente.

PERIODO CLÁSICO HASTA EL SIGLO XIX

Teoría contista – siglos XIII y XIV

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. Los tres autores que se presentan a continuación son los gestores del llamado “método italiano” y sentaron las bases de la doctrina de la personificación de cuentas (Laya, 2011).

Fray Luca Pacciolo (1445-1516) escribe su libro *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita* (Venecia, 1494). Aunque no es una obra únicamente de temas contables, el monje sí establece importantes 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.

Según Boter (1959), Pacciolo establecía como primer elemento a incluir en la teneduría el inventario de lo que se poseía, lo que en términos actuales denominamos el reconocimiento del hecho económico. Según Hendriksen (1974), Pacciolo establece como fundamento de la teneduría de libros la separación de los dineros del negocio de los del dueño del mismo, 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 (2006), otro aporte importante del monje veneciano 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.

Angelo Pietra (1550-1590) escribe su obra *Indirizzo Degli Economil*, donde describe las políticas y formas de llevar las cuentas en la corte de Mantua, un pequeño estado al que fue invitado por el duque que lo gobernaba, con el

propósito de organizar las finanzas, encontrar puntos oscuros, errores, irracionalidades y así transformarla en un verdadero instrumento de gobierno en la gestión de la empresa-estado (Romani, 2009). Para Laya (2011), el mayor aporte de este monje genovés fue la distinción clara de los conceptos de “empresa” y “propietario”.

A Ludovico Flori (1579-1647), también clérigo de la Iglesia Católica, se le atribuye en la historia del pensamiento contable el haber insistido en la separación de los bienes del dueño y los del negocio. Adicionalmente, los inicios de la elaboración de un estado de resultados y del actual estado de situación financiera, ya que promulgaba la necesidad de hacer cierres al finalizar un año, midiendo los resultados de la gestión y los recursos de la entidad.

Resumiendo, este grupo de representantes aportó a la teoría contable los elementos de separación de los bienes del propietario, el cierre anual de las cuentas y la dualidad económica.

Para Tua (1995), en este periodo puede decirse que la matemática fue incluida en el concepto de la Contabilidad. Como evidencia de su hallazgo, Tua hace un listado de los nombres de los libros de la época que trataban el tema contable así:

(...) el *Luminario di Arithmetica*, 1525, de Giovanni Antonio Tagliente, la *Practica arithmetica et mesurandi singularis*, de Girolamo Cardano, autori del siglo XIV, o el español *Suma Arith-*

metica práctica y de todas Mercaderias con la horden de contadores, publicado en Valladolid en 1556 y del que es autor Gaspar de Texeda. Igualmente esclarecedores son los epítetos con que se autocalifican sus autores: así, Domenico Manzoni, profesor de aritmética y teneduría de libros, publica en Venecia, en 1540, su *Cuaderno Doppio col suo giornale*, nuovamente composto, e diligentissimamente ordinato secondo il costume di Venetia.

Mathieu de la Porte (1704) escribe una obra titulada *La science des negocians et teneurs de livres*¹⁰. Aunque sigue las posturas de sus antecesores italianos como Pacciolo, Pietra y Flori en lo referente a la separación de los dineros del dueño y de la entidad, se le atribuye a De la Porte un trabajo fuerte en la clasificación de las cuentas y un desarrollo de la partida doble.

Boter (1959), citado por Laya (2011), define como tres grandes grupos los que en su momento clasificó este autor: las cuentas del propietario, las de las cosas y las de las personas. Las del propietario incluían subcuentas como el capital y las pérdidas o utilidades. Las de las cosas eran los hoy llamados activos y pasivos, entre ellos, caja, inventarios o mercaderías, efectos o cuentas por cobrar, efectos o cuentas por pagar. Y en la de las personas, los deudores y acreedores.

Para Goxens (1970), citado por Tua (1995), De la Porte también aporta ele-

10 *La ciencia de los negocios y la teneduría de libros* (traducción libre).

mentos de la personalidad moral de la empresa, incluyendo algunos principios como: dos personas forman parte de un contrato, quien da y quien recibe; el propietario puede tener la característica de deudor o de acreedor y, por lo tanto, deben establecer cuentas para cada caso.

Edmond Degrange De Rancy (1795). Su obra *La tenue des livres rendue facile*¹¹, según Boter (1959), citado por Laya (2011), afirma que la Contabilidad “se ocupa de anotar los movimientos de valores y las mutaciones de materias”. También se le atribuye el principio de reconocimiento de los hechos económicos y el de la prudencia. Algunos, incluso, incluyen entre sus aportes el principio de importancia relativa y de revelación suficiente.

Teoría del propietario. Siglo XVIII

Partiendo de los principios del francés De la Porte, el inglés Huscraft Stephens aporta a la teoría del propietario algunos otros elementos como el otorgarle personalidad a la empresa, la posesión de patrimonio, los activos y los pasivos. El patrimonio estará entonces compuesto por los activos menos los pasivos. Se considera a este autor como antecesor de la teoría de la agencia.

Giuseppe Bornacini (1818). Su obra *Idee Teoretiche e pratiche di ragioneria e doppia Registrazione*¹² aporta elementos al concepto de la personalidad de la empresa, incluyendo el término

de personal moral equiparándola a la jurídica. Al igual que Stephens, trabaja en la relación entre activos y pasivos como parte del principio de la dualidad económica.

Courcelle-Seneuil (1813-1892). De su obra *Traité Élémentaire de Comptabilité*¹³, Boter (1959), citado por Laya (2011), extrae el siguiente aparte: “Todo el capital del comerciante es un capital confiado a la Empresa que regenta, y del cual esta Empresa debe poder en cualquier momento rendir cuentas al comerciante”. Esta es una referencia clara de la separación de la empresa y su dueño, en este caso, el comerciante.

Escuela lombarda

Francisco Villa es un representante italiano de comienzos del siglo XIX. Según Goxens (1970), citado por Tua (1995), para Villa la Contabilidad es una doctrina de orden superior destinada a interpretar la dinámica de las haciendas. Con la escuela lombarda se introduce la relación de la Contabilidad con la administración. A esta escuela se debe (Tua, 1995) la separación de la teneduría de libros y los principios económico-administrativos.

Escuela personalista

Giuseppe Cerboni. A su obra *Primi saggi di logismografia*¹⁴ se le atribuye la logismografía como nuevo sistema contable, que consistía en la personificación

11 *La gestión de los libros de cuentas* (traducción libre).

12 *Ideas prácticas y teóricas de la contabilidad y la partida doble* (traducción libre).

13 *Tratado elemental de contabilidad* (traducción libre).

14 *Primeros ensayos de logismografía* (traducción libre).

de las cuentas desde un punto de vista jurídico. Goxens (1959), citado por Tua (1995), expone la teoría de Cerboni así:

Define la contabilidad 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.

Escuela controlista o materialista

En su obra *La Ragioneria*¹⁵, Fabio 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 Tua (1995), 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.

De otro lado, Besta aporta al principio del costo histórico y también al valor razonable desde el principio de la prudencia. Adicionalmente, estudió el tema de los inventarios y las anotaciones contables (que se pueden asemejar a las revelaciones) como parte del objetivo que cumple la Contabilidad en el control y la gestión de la entidad. Para este autor, la función de la contabilidad va más en el control que la propia valoración de las transacciones.

Hizo análisis sobre el capital en relación con el mayor o menor valor de la relación activo y pasivo, haciendo conciencia sobre la afectación en el capital que tiene la gestión de la empresa. En la medida en que los activos o pasivos se vean aumentados o disminuidos por los resultados de la entidad, en esa medida se afectará el capital.

PERIODO ECONÓMICO HASTA EL SIGLO XX

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

15 *La contabilidad* (traducción libre).

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.

En Europa, autores como Leo Gomberg con *La science de la Comptabilité*¹⁶ (1897) y el francés Jean Bournisien con *Essai de philosophie comptable*¹⁷ (1919) son representantes del llamado neocontismo y sus principales aportes el unir la Contabilidad con el establecer causas y consecuencias del funcionamiento de la actividad de la empresa. El neocontismo promulga la homogeneidad en los registros y busca siempre información que sirva para la gestión empresarial. También se puede incluir en esta escuela a de De La Porte, quien dice que la Contabilidad es la ciencia de las cuentas y le establece algunas funciones como la histórica, la estadística, la económica, la financiera, la jurídica, la de ordenación, la de comparación y la de control. Dumarchey, por su parte, apoya la llamada ecuación algebraica del balance, en la que el activo es igual al pasivo más la situación neta (capital). En Alemania, el representante de esta época es Schmalenbach, quien en la obra *Die dynamische Bilanztheorie* insiste en la importancia del concepto del valor y la determinación económica de los beneficios.

En Italia, Gino Zappa, considerado discípulo de Besta, es el gestor de la llamada escuela de la economía hacendal.

En ella vincula la Contabilidad con la economía de la empresa, que a su vez se divide en la doctrina administrativa, la organización científica y la revelación hacendal (contabilidad).

En los comienzos del neocontismo económico, la teoría contable deja de lado el personalismo de las cuentas y se concentra en el concepto de valor económico para que la información sea base de la toma de decisiones.

Paralelamente, en Estados Unidos, según Hendriksen (1974), se empieza a desarrollar la teoría de la identidad con Paton y su obra *Accounting Theory*¹⁸ (1922), en la que desarrolla la concepción de sociedad anónima, muy similar al concepto trabajado en Francia de la separación de la entidad de sus dueños.

La teoría contable avanzó mucho en Estados Unidos entre las décadas de 1930 y 1960. Es así como en 1957 la Asociación Estadounidense de Contabilidad saca a la luz pública cinco declaraciones suplementarias sobre los conceptos básicos de contabilidad. En 1958 se crea el Programa de Investigación del Instituto Estadounidense de Contadores Públicos Certificados, momento considerado de gran importancia porque se hace evidente la necesidad de sentar un conjunto de postulados y principios de contabilidad. Algunos califican esta época como la “edad de oro” de la investigación contable (Tua, 2004).

16 *La ciencia de la contabilidad* (traducción libre).

17 *Ensayo de filosofía contable* (traducción libre).

18 *Teoría contable* (traducción libre).

Para la explicación de la primera década estudiada, 1950, la posguerra, se introducen los siguientes hitos: la conferencia de Bretton Woods, las Naciones Unidas, la separación de las colonias, el surgimiento de la Guerra Fría y el Plan Marshall. Cada uno de estos eventos es presentado como parte del contexto histórico y los procesos económicos que se vivían en esa década. Importante resaltar el creciente poderío americano y la devastación sufrida por Europa después de la guerra.

En la conferencia de Bretton Woods (1944, New Hampshire, EE.UU.), se propuso la creación del Banco Mundial y del Fondo Monetario Internacional, los cuales se fundarían el siguiente año. De otro lado, a pesar de la propuesta británica de fundar un organismo que estableciera una moneda internacional, prevaleció la idea del norteamericano Harry Dexter White de adoptar el dólar americano como divisa de cambio internacional (siempre y cuando Estados Unidos mantuviera estable el precio del oro).

Siguiendo estos lineamientos, se crea, en 1947, el GATT¹⁹ como organismo encargado de limitar los aranceles a los productos industrializados. Por supuesto, para los países no industrializados o cuyas economías dependían de materias primas, esta medida fue vista como impulsora de la brecha entre los países del sur y los del norte.

En 1945 tuvo lugar la primera conferencia de las Naciones Unidas. Las acciones de la ONU se orientaron a prestar

cooperación entre los países asociados en la salvaguarda del Derecho internacional, de los derechos humanos, de la paz, de la seguridad internacional, del desarrollo económico y la prestación de asistencia humanitaria en caso de necesidad (como en tiempos de guerra o de desastres naturales).

Con respecto a temas políticos, esta época se caracterizó por la descolonización. Los países colonos, debilitados por la guerra, no se opusieron a la liberación de sus colonias, y muchos les otorgaron voluntariamente la libertad. Este proceso sentó las primeras bases de cooperación ya que, de un lado, entre colonos y colonizados existían fuertes lazos de unión y, de otro, los países recién independizados necesitaban recursos y apoyo para sacar adelante sus planes económicos.

El otro tema que se aborda sobre esta primera década estudiada es el surgimiento, al finalizar la Segunda Guerra Mundial, de la Guerra Fría, en la que los dos bloques económicos en los que se repartió el mundo se convirtieron en enemigos, pero no desarrollaron acciones bélicas. Estos dos bloques, el capitalista (con Estados Unidos a la cabeza) y el socialista (con la Unión Soviética al frente), mantuvieron una guerra ideológica por muchos años, algunos afirman que hasta la caída del bloque socialista. Tal distinción da lugar a las alianzas militares de la OTAN (Organización del Tratado del Atlántico Norte, formada por EE.UU. y sus aliados) y el Pacto de Varsovia (Unión Soviética y aliados).

19 GATT o General Agreement on Tariffs and Trade (Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio).

El escenario del fin de la Segunda Guerra Mundial, con una Europa devastada, es el ideal para que el poderoso Estados Unidos intervenga vía cooperación con el llamado Plan Marshall, cuyo objetivo es apoyar a los países europeos para que se recuperen y organicen nuevamente sus economías, y no permitir que la Unión Soviética intervenga en Europa.

En 1948 es creada la OECE (Organización Europea para la Cooperación Económica) que antecede a la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos), cuyo propósito fundamental es aprovechar la ayuda del Plan Marshall y promover la cooperación económica internacional.

Más adelante se revisan los años 1960, denominados Década del Desarrollo. Entre los acontecimientos importantes que la identifican, se encuentran los siguientes: se crea el Movimiento de Países No Alineados – NOAL; se funda la Organización para la Unidad Africana – OUA; tienen lugar las conferencias I y II de la UNCTAD²⁰; se crea el Grupo de los 77 y se acuña la expresión “tercer mundo”, que agrupa a los países de economías emergentes que desean participación en la economía mundial. Todos estos movimientos hacen que los países más industrializados busquen novedosas alternativas para el manejo de la cooperación internacional, tratando, entre otras cosas, de evitar que estos se acerquen al bloque soviético. Es así como surgen oficinas y agencias de cooperación en países como Canadá, Francia, Alemania, Japón y Estados

Unidos. En 1961, el presidente de EE.UU. John F. Kennedy pone en marcha la Alianza para el Progreso, para ayudar a los países de América Latina, aunque también tenía como propósito evitar la fortaleza de Cuba luego de la revolución. Sin embargo, después de la muerte de Kennedy, el apoyo disminuyó y muchos de los objetivos planteados inicialmente no se cumplieron, y el dinero en algunos países fue a parar a gobiernos dictatoriales.

En su obra *Essentials of Accounting*²¹ (1958), Paton y Dixon trabajaron en pro del concepto de entidad y del principio de dualidad económica.

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

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

20 Conferencia de la ONU para el Comercio y el Desarrollo.

21 *Contabilidad esencial* (traducción libre).

sarrollo 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 (Laya, 2011).

En términos de Mattessich (1972), este periodo, que algunos denominan científico, perfila elementos o, mejor, características contables que podemos resumir en: el empleo de terminología más fundamentada; la 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.

La escuela económica deductiva recoge postulados anteriores y aporta algunas nuevas características, entre las que podemos rescatar el apoyo en la teoría económica, los esfuerzos para tener un grupo de reglas en función de las necesidades de los usuarios internos y externos de la información, el énfasis en la contabilidad financiera y los comienzos de la teoría de la utilidad. En esta escuela se ubican autores como Moonitz (1961), con su obra *The basic*

postulates of accounting, y Sprouse y Moonitz (1963). En sus obras resumen los postulados contables que son recogidos más adelante por el FASB²²

Richard Mattessich, al recibir el título *honoris causa* en la Universidad de Málaga, hace un discurso en el que resume lo que ha sido de la Contabilidad en los últimos años, enfatizando la utilidad de la información. También hace una muy bonita analogía entre la forma como se han venido desarrollando los automóviles y la necesidad de que el equipamiento de los frenos sea más eficiente para evitar accidentes. De igual manera, para él la Contabilidad debe ir creciendo para “frenar” el crecimiento desmesurado de las organizaciones. Este crecimiento de la Contabilidad incluye especializaciones de la misma, como la Contabilidad de costos, la tributaria, de grupos empresariales, Contabilidad social y medioambiental, de petróleos, etc.

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.

22 Financial Accounting Standard Board. Organismo Americano que recoge los postulados y estándares de la contabilidad.

De otro lado, la hegemonía americana se ve afectada porque las economías japonesa y europea empiezan a crecer. Adicionalmente, el dólar comienza a perder poder adquisitivo, y en 1971 se declara la no convertibilidad del mismo en oro. Adicionalmente, la crisis energética iniciada por la OPEP (Organización de Países Exportadores de Petróleo) hace que el precio del petróleo se incremente y que los países árabes empiecen a aumentar sus reservas. Los países industrializados, ante la disminución del combustible más importante del mundo, se ven amenazados e internamente se generan situaciones de desempleo. Esto hace que se unan en la cumbre del G7, con el propósito de apoyarse y de encontrar soluciones conjuntas a los problemas que enfrentan. La cooperación internacional deja de ser un problema principal de la agenda, hasta que vuelve a abordarse en las décadas de 1980 y 1990.

En la década de 1980 se produce una crisis económica internacional, con cambios en la estructura productiva, y la manufactura se traslada del norte al sur, especialmente en los países orientales. De otro lado, Estados Unidos y la Unión Europea empiezan a proteger la producción agrícola interna y se convierten en competidores de los países del sur, con lo cual generan en estos muchos más problemas.

Las deudas contraídas desde la década de 1970 fueron creciendo y los países, cada vez más endeudados, iniciaron una política de privatización de sus empresas, que tuvo el efecto contrario. Incluso hoy se vive este fenómeno, por el que

los países reciben el dinero de la venta de las empresas y tienen solamente un alivio temporal. El Fondo Monetario Internacional obliga a estos países a entrar en la política neoliberal. Estas medidas fueron contraproducentes y, con las aperturas económicas impuestas en los países en desarrollo, se vendieron las empresas, y se afectaron negativamente las condiciones laborales y la economía local porque las empresas no estaban en condiciones de competir con las extranjeras. En fin, solo hubo atraso para las economías ya golpeadas.

En los años 1990, después de la Ronda de Uruguay, se crea la Organización Mundial del Comercio (OMC) que sustituye al GATT. La OMC tiene entre sus objetivos no solo la administración de acuerdos comerciales sino el logro de una mayor coherencia entre la política económica y la comercial. Surgen posteriormente los tratados bilaterales de comercio: el TLC (Tratado de Libre Comercio) entre Estados Unidos, Canadá y México, y la AAE (Acuerdo de Asociación Económica) entre la Unión Europea y Chile. Se empiezan a estudiar los efectos del neoliberalismo y la OIT (Organización Internacional del Trabajo) reporta la cifra de 33% de desempleo mundial, la más grande registrada nunca.

En esta década se presentaron situaciones políticas muy fuertes en todo el mundo: la Guerra del Golfo Pérsico, las guerras en los Balcanes, las guerras civiles de carácter religioso.

El interés desde muchos sectores del “desarrollo humano” y especialmente

los trabajos de Amartya Sen sobre la definición de hambre enmarcada no en la falta de alimento sino en la falta de distribución de la riqueza, hacen que el PNUD (Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo) adopte este enfoque, en el que el desarrollo no se establece por indicadores económicos tradicionales si no que se mide por la expansión de las capacidades humanas y las opciones que se tengan para lograrlo. Se utiliza el IDH (Índice de Desarrollo Humano), que involucra tres variables: calidad de vida, educación y el PIB per cápita.

HISTORIA CULTURAL

Antes de adentrarnos en la historia cultural, conviene entender los debates que sobre la objetividad de la historia se han dado desde la década de 1980. Me referiré al texto de Appleby, Hunt y Jacob²³, quienes aportan al debate desde la mirada crítica de género sobre el papel de la historia. Para las autoras, la incorporación paulatina y luego masiva de las minorías a la educación juega un rol predominante en el recibo de una historia que sostenía “antiguos absolutismos intelectuales”. Por siglos, la historia fue utilizada para legitimar el poder; los señores feudales la requerían para justificar su poder absoluto y, más adelante, con los vestigios de los Estados nación, surge también la figura de los historiadores oficiales. Por esto, tantos datos históricos documentan

fechas, guerras, dominios, en general, asuntos políticos o militares, pero no dan cuenta de los pueblos, de su forma de vida, de su pensamiento. El Renacimiento consolidó esta tendencia, y los protagonistas fundamentales son los miembros de la realeza y los héroes de las guerras y conquistas.

En el siglo XVIII se empieza a dar un giro y los historiadores buscan formas diferentes de ofrecer sentido a la historia sin recurrir a la guerra o a la monarquía. Voltaire, con su *Ensayo sobre la historia general y sobre las costumbres y el espíritu de las naciones* (1756), es ejemplo e impulsor de esta tendencia. Sin embargo, predomina aún, con la fuerza de la consolidación de las naciones, una historia que favorece los hechos detallados cronológicamente y que valida las acciones de sus actores principales. De otro lado, el arte, las imágenes y los símbolos son vistos en forma de catálogos detallados y los museos son estáticos.

Aquí nos unimos a Peter Burke²⁴, con su texto *¿Qué es historia cultural?*, quien ayuda a entender este concepto que recién empieza a emerger. El autor plantea que la unión de la historia con la antropología puede ser el nacimiento de la nueva ciencia, en una necesidad de dar significado a las manifestaciones culturales, ya no solo como elementos provenientes del arte, sino como

23 Joyce Appleby, Lynn Hunt y Margaret Jacob (2000). *La verdad sobre la historia*, Barcelona, Andrés Bello.

24 Peter Burke (1937) es un historiador, con amplia trayectoria en historia cultural, de la cual ha trabajado no solo historiografía sino además metodología. El libro *What is Cultural History*, editado inicialmente en el 2004, puede ser considerado como un trabajo de historia de la historia cultural.

expresiones con significado político, social y económico. El arte responde a momentos históricos, se desarrolla como un resultado de los acontecimientos de la vida cotidiana. “Este término, *Nueva Historia Cultural*, es útil porque apunta a un cambio importante en la práctica de historia que hace una generación, cuando algunos historiadores, incluyéndome, empezamos a seguir a antropólogos, y otros al usar el término ‘cultura’ en un sentido amplio, para incluir las prácticas del día a día de personas ordinarias”²⁵.

Burke (2004) encuentra etapas de la historia cultural. En la primera o clásica²⁶, que abarca desde el siglo XVIII hasta más o menos 1950, hay una urgencia de encontrar en otros datos, diferentes a los documentos oficiales, el significado de la historia. Para el autor, ejemplos de estos trabajos son los de Jacob Burckhardt (*La cultura del Renacimiento en Italia*, de 1860)²⁷, Johan Huizinga (*El otoño de la Edad Media*, de 1819)²⁸, Max Weber (*La ética protestante y el espíritu del capitalismo*, de 1904), Norbert Elias (*El proceso de la civilización*, de 1939)²⁹,

Ernst Gombrich (*Arte e ilusión: estudio sobre la psicología de la representación pictórica*, de 1960) y Arnold Hauser (*Historia social de la literatura y el arte*, de 1951)³⁰.

Con la escuela francesa de los *Annales*³¹, que incluye autores como Marc Bloch y Lucien Febvre, se da otro paso para romper con los parámetros decimonónicos, de una historia que muestra los hechos con el propósito de legitimar al Estado, a una que trata de derrotar a los íconos del siglo XIX, enfatizando en la esfera económica y social. De relatos de corta duración se pasa a los de larga duración. De enfatizar en la cronología se pasa a estudios en torno a problemas, aparecen nuevos objetos de estudio y se sientan bases sólidas para el crecimiento de la historia cultural. Se empiezan a mirar el pensamiento, las representaciones de este, la sociedad y su complejidad, y surgen objetos de estudio como la vejez, la muerte, los niños, etc. Más adelante, los imaginarios.

Para Burke, luego de la década de los sesenta surge la llamada “cultura popular”, que caracterizó a historiadores

25 Entrevista a Peter Burker por Yobenj Aucardo Chicangana, profesor de la Universidad Nacional de Colombia, con ocasión de la visita de Burker a Medellín en el año 2008 [<http://historiacritica.uniandes.edu.co/view.php/568/2>].

26 La importancia de “mirar al mundo con la perspectiva de cambios de larga duración que son con frecuencia más importantes que aquéllos de corta duración, de los cuales tenemos consciencia en este tiempo” (ídem).

27 Burckhardt trata de hallar la explicación histórica del Renacimiento en las creencias de las personas de la época.

28 Llamada también *Estudios sobre la forma de la vida y del espíritu durante los siglos XIV y XV en Francia y los Países Bajos*.

29 Propone el estudio de estadios de larga duración en contraposición con los estudios de las situaciones.

30 Cobia capítulos que van desde la prehistoria, pasando por culturas urbanas orientales, por Grecia y Roma, para terminar en el Renacimiento.

31 Para estudios posterior sobre la escuela de *Annales*. Peter Burke, *La revolución historiográfica francesa. La Escuela de los Annales: 1929-1989*, Barcelona, Gedisa, 1993.

en busca de nuevos objetos de estudio. Representantes de esta época son Eric Hobsbawm con *La escena del jazz* (1959) y Edward Thompson con *La formación de la clase obrera en Inglaterra* (1963). Para la década de 1970, surge el llamado giro antropológico: la historia se une con la antropología y toma validez el concepto de cultura. Se introducen los conceptos de antropología histórica o historia antropológica.

Según Burke, son cuatro los autores que consolidan la teoría cultural. En primer lugar, Mijaíl Bajtín, con sus trabajos sobre polifonía, poliglosia o heteroglosia; de su libro *Yo también soy (fragmentos sobre el otro)*³², se extrae el siguiente

aparte del prólogo, que ayuda a entender las contribuciones del autor a la historia cultural: “Si las contribuciones más importantes de Bajtín al pensamiento contemporáneo pudieran ser resumidas, según explican algunos estudiosos, en teoría del sujeto, teoría del lenguaje y teoría de la novela, la primera debería privilegiarse dentro de la serie, porque remite a su fundacional filosofía del acto ético en calidad de una filosofía primera, de acuerdo con el proyecto inicial”. El segundo autor es Norbert Elias, quien nutre a la nueva historia cultural de conceptos de cultura y civilización a partir de los temas de la vergüenza, el umbral de repugnancia y la presión social³³. El tercer autor es Michel Foucault, cuya

32 Bajtin, Mijael (2000). *Fragmentos sobre el otro*. Editorial la huella del otro. almaguara. Bogotá. Abayet, Jacques, Jacques (1995). La teoría crítica del lenguaje de Mijaíl Bajtín y la cuestión nacional en la ex URSS. *Política y Cultura*, núm. 4, primavera, 1995, pp. 91-106, Universidad Autónoma Metropolitana Unidad Xochimilco.

México: “Desde nuestro punto de vista, el conjunto de su obra, así como los periodos en que la escribió, corresponden no sólo a una creatividad teórica revolucionaria en el campo de la lingüística, sino también a un combate específico en contra del totalitarismo, que se ubica en dos terrenos. El primero consiste en la creación de una teoría lingüística que valora la cultura popular y su lenguaje como parte de una cosmovisión digna de tomarse en cuenta por su valor revolucionario. Este último aspecto significaba una oposición a la política de acumulación forzosa del régimen de Stalin para dotarse de una planta industrial a la altura de Occidente. El segundo, pero no de menor importancia, es que su teoría del lenguaje se oponía a la elaborada por Stalin; ésta, sirvió como instrumento de dominación y control sobre las diferentes nacionalidades del bloque, y sirvió también para afinar las miras expansionistas que siempre ha acariciado Rusia, y de las que Stalin no fue más que un continuador bajo la máscara de la expansión del “socialismo”.

33 Ver resumen del texto Norbert Elias –*The Civilizing Process*– Summary and Review – en [http://culturalstudiesnow.blogspot.com/2012/04/norbert-elias-civilizing-process_21.html]; para encontrar elementos diferenciales de la forma cómo concibe la creación de la civilización: “Elias’ historical perspective of the civilizing process relates to the dynamics between the nobility and the bourgeoisie. The bourgeoisie adopted a certain habitus that was formed in nobility courts and adopted its manners and customs. The more the bourgeoisie resembles the aristocracy, the more the aristocracy has to refine its mode of conduct in order to distinguish itself and maintain prominent positions. This resulted in a growing sensitivity to nuances which has led to an ever increasing refinement of human behavior. According to Elias, the dialectic movement between modes of social existence and human behavior is the driving force behind the civilizing process”.

contribución a la historia cultural puede dividirse en tres: “1. El concepto de invención y su importancia en el enfoque sobre las discontinuidades o rupturas en la relación histórica entre las palabras utilizadas y las cosas señaladas. 2. Los análisis sobre el control del pensamiento y las formas de exclusión de los discursos amenazadores para el régimen. 3. Su concepto de prácticas ligadas a la microfísica del poder, donde considera que la función de las instituciones es la producción de ‘cuerpos dóciles’”³⁴. Y el cuarto representante es Pierre Bourdieu, quien aporta los conceptos de “campo (un ámbito autónomo, que adquiere independencia en un momento concreto en una determinada cultura y genera sus propias convenciones culturales), de reproducción cultural (proceso mediante el cual un grupo mantiene su posición en la sociedad a través de un sistema que se presenta como autónomo e imparcial) y de *habitus* (capacidad de improvisación dentro de un almacén de esquemas inculcados por la cultura)”³⁵.

La historia cultural surge desde la década de 1970 y se desarrolla fuertemente durante los 1980 y 1990. Esto es posible porque cambia el concepto de cultura. Ya no es solo lo que producen las élites, sino que se presenta como una manera de crear unos códigos de comunicación (aquí es donde se une con la antropología).

Luego surgen los conceptos de campo, reproducción cultural y *habitus*, para

después desarrollar los más robustos conceptos de representación y construcción aplicados a la historia cultural. Incluyo extractos de la entrevista otorgada por el autor en Argentina, en 1996, para permitir el entendimiento del pensamiento de Burker: “Podemos escribir la historia cultural empezando con objetos culturales, textos, imágenes, prácticas: ese es el método Chartier. Siguiendo esa pista, es claro que Chartier tiene razón al decir que no podremos asociar ciertas imágenes o textos con ciertos grupos sociales; hay una migración de objetos, por lo que es siempre importante distinguir los usos. Pero hay otro punto de vista que empieza por los grupos sociales, preguntándose sobre la lógica de la apropiación, la lógica subyacente a los usos. Desde mi punto de vista, la estratificación cultural cambia. Chartier tiene razón acerca de la no estratificación social de los objetos culturales, pero tendría que tener en cuenta la estratificación de los usos culturales (...) Conuerdo con casi todos los investigadores en pensar que la circularidad entre cultura popular y cultura de elites es casi siempre muy importante. Pero, a mi ver es casi imposible analizar esa circularidad sin el binomio cultura popular - cultura alta. Quizás es más útil usar el plural; tal vez en casi todas las situaciones históricas es mejor utilizar culturas populares - culturas altas, y no decir historia de la cultura sino historias de las culturas”³⁶.

Dentro del campo de la historia cultural, se estudia la imagen como fuente;

34 Sotelo, Hernández Anel (2010). “Qué es la historia Cultural?”, en *Revista Fronteras de la Historia* Volumen 15-2. Págs. 417-421

35 Ídem.

36 Entrevista con Peter Burker. *Revista de la Asociación Española de Neuropsiquiatría*. Versión impresa ISSN 0211-5735 . Rev. Asoc.

generalmente en historia se habla de los documentos escritos que dan cuenta del pasado. Pero la fuente se convierte en un medio a través del cual se estudia. Quien escribe también lo hace desde un lugar, desde un momento. Lo que evidencia la interpretación. La historia busca entonces fuentes diferentes a la escrita y aparecen las imágenes y el mundo material. La reconstrucción e interpretación del pasado no es solo descriptiva. Se dejan de utilizar únicamente las fuentes escritas para buscar otras, como por ejemplo el arte, los objetos de vida cotidiana, sectores sociales de la moda y de esta manera se van construyendo nuevos elementos.

Pierde importancia la descripción entendida como fase o etapa que nos permite hacer un ordenamiento. Coge fuerza la iconografía, en la que se pueden identificar las fases de descripción, reconocimiento y significación. La parte de la significación tiene que incluir texto. La historia cultural trabaja mucho con la significación y con el sentido y no tanto con el significado. Cuando se habla de sentido se está involucrando una parte sensible, emocional. “El lenguaje está entrelazado con la vida humana... Refleja como captamos la realidad, y también la imagen de nosotros mismos que intentamos proyectar hacia los demás, y los vínculos que nos atan a ellos. Se trata de una ventana a la naturaleza humana...”³⁷.

En la historia cultural se analiza cómo las representaciones del hombre son diferentes dependiendo de la época histórica que se estudia. Por ejemplo, en la época de la crisis griega, la representación del “Apolo” en la tragedia *Esquilo* representa no al hombre en quien Dios ha depositado todo, sino, por el contrario, un títere de Dios. En Pericles, en cambio, el hombre es identificado como individuo y las representaciones empiezan a cambiar. La historia de la cultura se presenta entonces como una articulación de múltiples y diversas historias miradas desde ángulos diferentes.

La realidad del acontecer se entiende así como una realidad siempre representada, y el trabajo de la historia cultural consiste precisamente en indicar y estudiar dichas representaciones. La representación que significa “volver a representar”, es decir hacer presente lo ausente. Pero no solo traer aquello que no está y mostrarlo, sino también que en este camino se está construyendo algo diferente, en esta transformación de aquello que no está se produce algo nuevo y esta es precisamente la riqueza de la imagen en otro contexto. Así, la representación del mundo se realiza a través de los signos, los cuales deben estar convencionalizados, ya que a partir de los comunes puede construirse realidad.

Esp. Neuropsiq. v.27 n.1 Madrid 2007 [http://scielo.isciii.es/scielo.php?pid=S0211-57352007000100013&script=sci_arttext].

37 Pinker, Steven (2007). *El mundo de las palabras. Una introducción a la naturaleza humana*. Paidós. p. 632.

BIBLIOGRAFÍA

- Appleby, Joyce Lynn Hunt y Margaret Jacob (2000). *La verdad sobre la historia*. Barcelona: Andrés Bello.
- American Accounting Association (1968). *Teoría Contable básica*. México: Editorial Hispano Merciana.
- Ballester, Enrique (1975). *Teoría y estructura de la nueva contabilidad*. Madrid: Alianza Universidad Textos.
- Boter, Fernando (1979). *Las doctrinas Contables*. Barcelona: Editorial Juventud.
- Cañibano, Leandro (1979). *Teoría Actual de la Contabilidad*. Madrid: Biblioteca de Ciencias Empresariales.
- Cuadrado, Amparo y Valmayor, Lina (1999). *Metodología de la investigación contable*. Madrid: Mc. Graw Hill.
- Di Filippo, Armando (1998). “La visión centro-periferia hoy”, en *Revista CEPAL*. Octubre 1998. Número Extraordinario. Disponible en [www.cepal.org/cgi-bin/getProd.asp?xml=/revista/noticias/articulo-CEPAL/1/19381/P19381.xml&xsl=/revista/tpl/p39f.xml&base=/tpl/top-bottom.xslt].
- Entrevista a PeterBurker por Yobenj Aucardo Chicangana, profesor de la Universidad Nacional de Colombia, con ocasión de la visita de Burker a Medellín en el año 2008. Disponible en [http://historiacritica.uniandes.edu.co/view.php/568/2]. Consultado el 13 de febrero de 2014.
- Giménez Barriocanal, Fernando (2003). *La actividad económica en el Derecho Romano*. Madrid: Editorial Dikinson.
- Goldberg, L. (1963). *An Inquiry into the Nature of Accounting*. Monografía n.º 7. American Accounting Association. Chicago.
- Goxens Duch, A. (1984). “La Contabilidad, aquí, entre 1801 y 1950”, en el libro de lecturas Décimo Aniversario del Plan General de Contabilidad. Madrid: Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda..
- Hendriksen, E. (1974). *Teoría de la contabilidad*. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana.