

Una mirada del pasado hacia el futuro de evolución del pensamiento contable

Dilia Castillo Nossa
Gloria Cecilia Dávila Giraldo

Resumen

En el presente documento se presenta una reflexión que abarca desde el origen del pensamiento contable, su evolución y concepción como ciencia, reflejada en la situación actual con los espejos de los grandes aportes a la contabilidad por estudiosos que a través del tiempo han dejado huella imborrable en la construcción del saber contable. Así mismo, se denota la clasificación en periodos de avance de la contabilidad, dejando una clara evidencia en la travesía de la misma, pasando de ser un arte, luego técnica y perfeccionándose cada vez más en disciplina científica, a partir de la búsqueda de la verdad. Adicionalmente, se encuentra una mirada en la actualidad, dejando plasmada una preocupación sobre la realidad contable colombiana.

Abstract

In this paper we make a reflection that includes the origins of the Accounting Thought, its evolution and its conception as science as it appears in its current situation from the perspective of the main contributions to Accounting made by scholars who, through time, left important traces in the construction of Accounting Knowledge. Likewise, we discuss the classification in the periods of progress of Accounting, which left clear signals, and went from being an art, then a technique until it perfected itself as a scientific discipline by searching for the truth. In addition, we found a current view that raises some concerns about the Colombian Accounting Reality.

Palabras clave

Historia, contabilidad, teoría y pensamiento contable, escuelas.

Key words

History, accounting, accounting theory and thought, schools.

Primera versión recibida en junio de 2011 - Versión final aceptada en septiembre de 2011

1. Introducción

Lo más importante del presente estudio es reconocer los avances hechos por cada ilustre seguidor en la búsqueda de la verdad contable, la clasificación de los periodos que identifican los cambios en la mentalidad y el reconocimiento de las tendencias, teorías o escuelas de pensamiento contable, sus precursores y la herencia que se vive en la actualidad.

La evolución del pensamiento contable se representa a través de la línea del tiempo en la historia de la contabilidad, donde se puede observar las diferentes investigaciones realizadas sobre el objeto de estudio de la contabilidad.

Al respecto, es muy importante conocer el estado del arte sobre las diferentes investigaciones que a través del tiempo han desarrollado autores sobresalientes en el conocimiento contable e indispensable para el inicio de cualquier tipo de estudio sobre la materia. Este trabajo se encuentra vigente y será actualizado en la medida que se descubran nuevos acontecimientos que aporten a la construcción de la ciencia contable.

Este trabajo de investigación nace en el Grupo de Investigaciones Fiscales GIF, de la Escuela de Contaduría Pública - UPTC Tunja, con la participación de docentes y estudiantes.

2. Periodos de evolución contable

2.1 Periodo empírico

Desde el origen de la civilización se conoce la necesidad del ser humano por saber cuantificar cuánto administra, cuánto debe y cuánto tiene, dando origen a la partida simple, también conocida como registro, y ésta a su vez da inicio al periodo empírico de la contabilidad (ver Tabla N° 1). Una de las primeras actividades del comercio fue conocido como “trueque” o intercambio de artículos entre las diferentes civilizaciones como resultado de una relación de cuantificar el saldo posible de intercambio. Vlaemminck, en su análisis histórico, argumenta que la práctica contable “data de la más remota antigüedad, puesto que se confunde con la historia de la economía” (Vlaemminck, 1961) y sugiere que los registros de aspectos elementales es una actividad tan antigua como el propio comercio. Los primeros registros fueron fundamentales para el inicio del trueque, pues fue la herramienta necesaria para determinar las cantidades que existían almacenadas, qué cantidad se podía intercambiar (excedentes) y qué cantidades faltaban, lo que da lugar al nacimiento del debe, haber y saldo.

Fue en Mesopotamia donde se encontraron los primeros registros de hace 6000 años en tablillas de arcilla (escrito por los sumerios), como evidencia

primigenia de las evoluciones del movimiento diario, y correspondió al registro “de lo que era mío”, y “de lo que era suyo”;¹ reconociendo las relaciones comerciales con otras personas, esto dio origen a lo que actualmente conocemos como movimiento débito y crédito (Lopes De Sá, 2002, p. 12).

La cultura egipcia contribuyó al avance de la ciencia contable, el documento más antiguo conocido de esta civilización se escribió en la Dinastía I, proveniente de los Abidos. El Museo del Cairo conserva un fragmento del libro contable de la corte real en Tebas (3800 a. C.) en el cual se encuentran las entradas, salidas y saldos de los bienes, registrados en cuadernos o libros de papiro (Lopes De Sá, 2002, p. 14).

Por otro lado, en Lagash (2580 a 2725 a. C.) los hechos y acontecimientos se registraban en cuentas, con títulos propios y definidos para identificar pagos, provisiones (Lopes De Sá, 2002, p. 13), entre otras. Las cuentas aparecían con nombres de los artículos que contaba (la cuenta de pago en cebada se denominaba: se – ba). Esta escritura contable había avanzado a niveles de perfección, incluso de archivo (están en el Museo de Loure, en París en el Museo Británico) (Lopes De Sá, 2002, p. 12-13).

En la civilización prehelénica de Creta nació la contabilidad pública, allí se encuentran balances escritos en piedras de mármol como una forma de publicar dichas cuentas (2400 a 2100 a. C.); como evidencia de ello, se puede nombrar el Código de Hammurabi de los Sumerios (1700 a.C.)².

En Roma las evidencias del uso de la contabilidad son muy escasas, la más remota alusión de contabilidad fue hecha por Marco Pórtico Cataó (234 a 149 a. C.) en su manual *De Re Rústica*, donde se refiere a las cuentas de la actividad agrícola, pero para ellos los registros contables ya habían madurado, y como prueba están los libros conocidos como *La Adversaria* o *Memorial* para anotaciones simples del día a día, como un borrador o agenda de memorias, y el *Codéx Rationum* que era el colector cuenta a cuenta, *Codex accepti et Expensi*, el *Kalendarium*, el *Libellus Familiae* o *Liber Patrimoii* (Lopes De Sá, 2002).

En cuanto a la partida doble, se puede mencionar que fue el resultado de un fenómeno de causa y efecto. Entre los escritos más antiguos acerca de la partida doble se encuentra la obra titulada *Liber Abacci*, escrita por Leonardo de Pisa o Fibonacci (1202) basada en un principio lógico, en una ecuación donde un débito implicaba un crédito y viceversa (Lopes De Sá,

1 Tales registros se realizaron en arcilla cruda y después cocida; inicialmente fueron con el diseño de las cosas (pictográfica) y luego con símbolos (ideográfica).

2 El código Hammurabi, creado el el año 1760 a. C. es uno de los primeros conjunto de leyes que se han encontrado y uno de los ejemplos mejor conservados de este tipo de documento de la antigua Mesopotamia.

2002), contenía temas de matemáticas y técnica comercial, ocasionando la terminación del periodo empírico y posibilitando el inicio del periodo de la Génesis de la Contabilidad (ver Tabla N° 1). El documento más antiguo que incluía registros de partida doble data del 22 de diciembre de 1281, que proviene de una compañía mercantil y bancaria de la ciudad de Siena (región de Toscana, Italia).

Tabla 1. Periodos de la contabilidad según Vicente Montesinos Julve (1997) Martínez, L. (2009).

Periodo	Empírico	Génesis	Expansión y Consolidación	Científico
Clasificación	Desde la Antigüedad y la alta Edad Media hasta 1202 con la aparición del libro Liber Abaci de Leonardo de Pisa.	Desde el siglo XIII y se extiende hasta la publicación de la obra de Luca Pacioli en 1494.	Desde la difusión de la partida doble hasta la primera mitad del siglo XIX.	Comienza en el siglo XIX y se extiende hasta nuestros días
Aproximado	Desde 6000 a.C. hasta 1202 d. C.	1202 d.C. hasta 1494 d. C.	Desde el siglo XV hasta la mitad del siglo XIX.	Desde la mitad del siglo XIX hasta nuestros días

Fuente: adaptado por los autores

Según Lopes De Sá (2002), el primer escrito que trata de la partida doble es *RISALE-I-FELLEKIYE* de autoría de Abdullab All Mazarandarani (1363) descubierta en Teherán, escrita en árabe y persa; contiene normas y símbolos contables, forma de los documentos, división del débito y crédito, estructura de las partidas, cuentas auxiliares, reglas para escribir las partidas, registros de variaciones patrimoniales, déficit y superávit, transferencia de cuentas, reglas de composición de documentos, libros contables (diario, razón, gastos, ingresos, financieros, de obras, entre otros) y casos especiales de registro.

No obstante, la edad de oro de la partida doble nace en el Renacimiento, y se extiende con la invención de la imprenta. Al respecto, es importante fragmentar el paradigma acerca de que Luca Pacioli es el padre o autor de la partida doble (“pruebas históricas evidencian que la cuna de la difusión cultural, en obras, fue en el Oriente Medio y que Paciolo no fue el primer autor ni tampoco el inventor de la partida doble”) (Lopes De Sá, 2002).

Según el Profesor Pifarré Riera (ver Tabla N° 2) aproximadamente en 1494 termina el periodo empírico e inicia el periodo clásico de la contabilidad, con la difusión de la obra de Luca Pacioli “*Summa de aritmética, geometría, proporciones y proporcionalidades*” concluida en Perugia (Lopes De Sá, 2002), lo que se constituyó en el proceso más importante de difusión del conocimiento de la partida doble, en la edad de oro de Italia para beneficio de la ciencia contable.

Tabla 2. Evolución histórica de la ciencia de la contabilidad según el autor Pifarré Riera (Apuntes de teoría de la contabilidad).

Periodo	Empírico	Clásico	Científico
Clasificación	Desde el origen de la civilización hasta 1494.	Desde la difusión de la partida doble en 1494 hasta 1910.	Desde 1910 hasta la fecha.

Fuente: Adaptada por los autores

2.2 Periodo clásico

Es importante resaltar que fue en este periodo (1494-1914 aprox.) donde se constituyeron las escuelas del pensamiento contable, las cuales se relacionan brevemente a continuación.

Escuela o corriente contista

Según Vlaemminck, en el siglo XVIII, en Francia, Edmond Degranges (padre de la Escuela Contista) publicó su obra titulada "*La tenue des livres rendue facile*", editada en París aproximadamente en 1795 en la que expone los principios de la Escuela Contista o "cinquecontista". Esta doctrina se basa en la reducción a cinco cuentas principales: mercaderías, caja, efectos a cobrar, efectos a pagar, y pérdidas y ganancias. Degranges es el creador del Diario-Mayor (Vlaemminck, 1961). En el contismo se admitía que las cuentas son el objeto de estudio de la contabilidad, y su máximo exponente fue Giuseppe Bornaccini a partir de 1818.

Otros precursores del contismo fueron De la Porte, Savary, Richard, Barréme, Giraudeau. Desde el punto de vista filosófico los contistas no buscaron la esencia sobre lo que es la cuenta, la cual no tiene condiciones de ser objeto científico, pues ésta registra los fenómenos patrimoniales; aunque sin lugar a dudas contribuyó al progreso del conocimiento contable, especialmente a la clasificación de los fenómenos.

Según el profesor Montesinos "la escuela contista es la primera escuela contable de la historia, y es reconocida como la ciencia de las cuentas, cuyo objeto es elaborar las adecuadas reglas que rigen las anotaciones en las mismas" (Tua, 1988).

[Al respecto, De La Porte sintetiza la definición de contabilidad como] la ciencia de las cuentas, que representa 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 les son propias por medio de las cuentas, aisladas responden individualmente a sus funciones principales de clasificación y estadística, a sus

funciones accesorias de tiempo, de historia, de numeración, de evaluación, de control, y de 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 (Tua, 1988. p. 27).

Escuela o corriente personalista

Nace como reacción al contismo, basada en la responsabilidad personal entre los gestores y la sustancia patrimonial (administrativo-jurídico), su principal líder fue Giuseppe Cerboni y el genio mayor Giovanni Rossi (1873). Lo característico de esta escuela no era la preocupación por las cuentas sino por los fenómenos.

En esta escuela, Hipolito Vannier clasifica las cuentas en: cuentas del comerciante (capital, lucros y pérdidas); cuentas de los valores comerciales (mercancías, efectos a recibir, efectos a pagar, muebles, gastos de instalación, fondo de comercio) y cuentas correspondientes (deudores y acreedores). El principal aporte al avance científico se presenta a través de las relaciones entre los sujetos de derecho y las cuentas. Entre sus máximos exponentes está Giovanni Rossi y F. A. Bonalumi (Lopes De Sá, 2002. p. 32).

[Para Cerboni la contabilidad es] la ciencia de las funciones, de las responsabilidades y de las cuentas administrativas de las haciendas, que abarca cuatro partes distintas, que tratan respectivamente: 1) del estudio de las funciones de la administración económica de las empresas con el fin de determinar las leyes naturales y civiles según las cuales las empresas se manifiestan y se regulan; 2) de la organización y de la disciplina interna de las empresas; 3) del cálculo, o sea, de la aplicación de las matemáticas a los hechos administrativos y de su demostración en el orden tabular; y 4) del estudio del método de registro, destinado a coordinar y a representar los hechos administrativos de la empresa, poniendo en relieve los procesos y sus efectos específicos, jurídicos y económicos, y manteniéndolos todos reunidos en una ecuación (Tua, 1988. p. 17)

Escuela o corriente controlista

Esta escuela entiende que el objeto de estudio contable es el control económico de la riqueza hacendal, su líder fue Fabio Besta (1880), manifestado en su obra *La Ragionera*. Abarca el control en todos sus tiempos: antecedentes, concomitantes y subsecuentes. Esta corriente se concentra más en la contabilidad y procura brindarle el máximo a la riqueza patrimonial como algo concreto, real, objeto de indagaciones propias (Lopes de Sá, 2002).

La obra *La Ragionera* (la contabilidad), inicia definiendo ciencia y sitúa la administración patrimonial como estudio relevante; doctrina sobre las defi-

niciones contables, entre ellos sobre al patrimonio, el cual lo describe como “grandeza conmensurable, el agregado de valores atribuido a los bienes”. Besta afirma que “sólo por su valor los bienes pueden ser medidos”. Entre sus máximos seguidores están: Vittorio Alfieri, Francisco de Gobbis, Vicencio Vianello, Pietro D’Alvise, Carlo Ghidiglia, entre otros.

Según el controlismo de Fabio Besta, se “distingue tres fases en la administración hacendal: gestión, dirección y control, de modo que las funciones de la contabilidad se refieren a esta etapa, al ser su característica el control de la riqueza hacendal” (Tua, 1988. p. 18) y define la contabilidad como:

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 (Tua, 1988, p. 18).

Escuela o corriente hacendalista

Esta escuela buscaba presentar un conjunto de ciencias hacendales con base en la economía hacendal presentadas por Gino Zappa (1926-1927), por medio del discurso de apertura del año académico 1926-1927 en Venecia con “*Tendencias novas no estudo de contabilidade*” donde ofrece las bases de su economía hacendal, que dieron origen a esta gran corriente.

La definición de Hacienda fue comprendida como un sistema de personas y medios materiales e inmateriales que en sentido dinámico conducen a la sociedad a cumplir una finalidad (familia, empresas, asociaciones, Estado, todo es hacienda).

Entre sus máximos exponentes encontramos a Alberto Cecherelli, Pietro Onida, Aldo Amaduzzi, Egidio Giannessi, Lino Azzini, Giuseppe Cudini, Giovanni Ferrero, Domenico Amodeo, Angelo Riera, Teodoro D’Ipólito, entre otros.

Zappa no fue amigo de las definiciones, si bien en alguno de sus trabajos afirmó que: podría aceptarse la noción vulgar que percibe la contabilidad como la disciplina que estudia los procedimientos seguidos en las empresas para la manifestación contable de la gestión (Tua, 1988. p. 19).

Escuela o corriente patrimonialista

El patrimonialismo considera la contabilidad como la ciencia que estudia los fenómenos del patrimonio hacendal, su líder y creador fue Vicencio Massi (1923). Aunque Aristóteles, en su obra *Política*, fue el primero en resaltar la relación entre el comportamiento patrimonial y la felicidad del individuo, escribió que existen dos especies de ciencias de la riqueza, evidenciando

que una cosa es el estudio social, de abstracción o hipótesis de una riqueza global, y otra la ciencia palpable de la riqueza individualizada ya sea de una persona natural o jurídica.

Esta escuela es la corriente del pensamiento contable que tiene más repercusión en la actualidad. Vicencio Massi en 1923 admitió su idea sobre el objeto científico de la contabilidad: el patrimonio; el cual fue publicado en la revista italiana de *Contabilidade* (1926) y editado en 1927 en el libro “*A Contabilidade como ciencia del patrimonio*”. Es considerada una corriente formada en todo el mundo y la más vigorosa que se ha consolidado y continúa como corriente viva, avanza cada vez más, presenta obras de raro valor científico y filosófico en muchos países del mundo, manteniendo como objeto de estudio “todo lo que acontece con la riqueza hacienda”. En la tabla N° 3 encontramos algunos de sus seguidores.

[Según el pensamiento de Vicencio Massi] 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 la empresa. Estos fenómenos no son ni jurídicos, ni económicos, ni económico-sociales, ni sólo económicos de la empresa, ni sólo financieros, ni sólo de rédito, pues participan directamente de unos y otros, aunque tienen una característica y fisonomía propias. Así, pues, la contabilidad estudia este patrimonio en su aspecto estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo, valiéndose de instrumentos y medios de manifestación patrimonial, para conocer concretamente dicho patrimonio en sus elementos y en sus valores, ya porque tal conocimiento sea necesario a los fines de la gestión por los datos que pueda ofrecer, ya porque puede permitir la recopilación de aquellos que, debidamente estudiados y comprobados, pueden servir de norma general o particular para la gestión futura. Se manifiestan en tres ramas: estática, dinámica y manifestación contable o escrituración” (Tua, 1988. p. 19).

En resumen “el objeto de la contabilidad es el patrimonio hacendal, considerado en sus aspectos estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo... y su fin es el gobierno oportuno, prudente, conveniente, de tal patrimonio en las empresas y en los entes de cualquier naturaleza, sea en situación de constitución, sea en situación de gestión, sea en situación de transformación, cesión, fusión o liquidación” (Tua, 1988. p. 19-20)

Tabla 3. Precursores de la Escuela Patrimonialista

Nombre	Pais
Vicencio Massi	Italia
Jaime Lopes Amorim	Portugal
Francisco D’Auria	Brasil
Hermann Junior	Brasil
Alberto Arévalo	Argentina
José Fernández Pirla	España
Juan Rodríguez López	Uruguay

Fuente: Adaptado por los autores.

2.3 Periodo científico

Las grandes corrientes del pensamiento contable terminaron por generar nuevos enfoques y generar un cambio histórico, que llevarían a la finalización del periodo de expansión y consolidación o clásico (ver Tabla N° 1, N° 2) y el comienzo del periodo científico.

Para iniciar a definir este periodo es imprescindible contar con el concepto de contabilidad por Richard Mattessich (1964): "...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" (Tua, 1988, p. 51), adicionalmente manifestó que: "...si, ampliando el concepto tradicional de ciencia, se incluyen también en el ámbito científico los planteamientos normativos e instrumentales, habremos sentado las bases de un concepto de ciencia en el que tienen cabida tanto posturas normativas como positivas. Con esta óptica, la contabilidad, al igual que otras ciencias sociales, sería una disciplina científica" (Tua, 1988, p. 52).

Por su parte en Mejía (2011) se encuentra que la visión de Fernández Pirla (1970) junto con Requena (1981), "constituye una prueba evidente del interés de los investigadores contables de fundamentar la contabilidad como una ciencia independiente, pero con amplias relaciones con otras ciencias. Los enfoques expuestos de estos dos investigadores se caracterizan por su reduccionismo, a pesar de dar a ésta el carácter de ciencia sustantiva y autónoma, en la fundamentación teórica no logran desprenderse de su visión economista, como queda evidente en la definición del objeto y las relaciones con la economía" (Mejía, 2011, p. 116).

Adicionalmente, Richard Mattessich (1978) "afirma que la contabilidad es, en primer lugar, una ciencia empírica, pues sus verdades pueden refutarse por la experiencia: los rasgos comunes pueden ser contrastados y verificada su existencia con los diferentes sistemas y, a la vez, puede comprobarse el funcionamiento de un sistema contable, es decir, si sus consecuciones se orientan o no a la finalidad prevista. Pero, dentro de las disciplinas empíricas, la contabilidad participa en buena medida del carácter de ciencia aplicada, pues cada sistema contable requiere de un conjunto de hipótesis instrumentales, a partir de las cuales construye sus reglas, en función de los objetivos previstos para el sistema" (Mejía, 2011, p. 53).

Por último, es importante resaltar que el proceso de formación de las bases de la Escuela Europea en comparación con la Escuela Norteamericana, en razón a que "por ser diferentes las percepciones y los efectos de tratamiento que se ha dado a la contabilidad, las principales distinciones de comprensión se encuentran, en la actualidad, entre las escuelas norteamericanas, pragmáticas; y las europeas, científicas" (Lopes De Sá, 2003, p. 70).

Según Lopes De Sá, quien analiza el pensamiento contable europeo a partir de las obras de los finales del siglo XIX, “se puede observar el rigor del método y la seriedad como se trataron los fenómenos que ocurrían con el patrimonio de las empresas y de las instituciones... Europa, en consecuencia, desarrolló con seriedad una vasta materia teórica y lógica, rehaciéndolas apenas hace unas décadas pasadas, en razón de la presión de los Estados Unidos, que prácticamente impuso sus normas pragmáticas, teniendo como vehículo de acción, básicamente, instituciones financieras y multinacionales de auditoría, poderosas empresas de altísima facturación” (Lopes De Sá, 2003, p. 70).

Caso contrario sucedió a finales del siglo XIX, pues mientras Europa tenía un sistema consolidado, Estados Unidos apenas iniciaba en materia contable. “En la primera mitad del siglo XX lo que existía en aquel país era una gran variedad de métodos de registro y demostración, y algunos pocos libros de valor que ensayaban teorías como las de Paton, Kester y Finney. En vez de acelerar el movimiento científico, a partir de los teorizantes, lo que prefirió fue organizar instituciones de gremio, a través de las cuales, a partir de los inicios del siglo XX, se comenzaron a fijar principios y procedimientos de registros” (Lopes De Sá, 2003, p. 79). Brasil, “aceptando las doctrinas científicas que representaron grandes conquistas, como las de Besta, Massi, Ceccherelli y Zapa, básicamente, parte de axiomas inspirados en la verdad de que la riqueza no se mueve por sí misma y que las causas deben ser estudiadas bajo la égida del interés del comportamiento de los medios patrimoniales, en la búsqueda de la eficacia”, esto fue determinante para que “...se construyese los fundamentos de un nuevo patrimonialismo o neopatrimonialismo” (Lopes De Sá, 2003, p. 87).

A partir de lo enunciado anteriormente, que constituye un breve inicio, se pretenden adelantar estudios sobre las diferentes investigaciones referentes al tema científico de la contabilidad y, de esta forma, realizar aportes a la disciplina y profesión contables.

3. Conclusiones

Lo desarrollado anteriormente permite visualizar el avance de la disciplina contable, desde su génesis hasta la actualidad (donde es clasificada dentro de las ciencias empíricas) (Suárez, 2001), clasificado en tres periodos, empírico, clásico y científico; donde en el periodo clásico se constituyeron las escuelas de pensamiento contable (contista, personalista, controlista, hacendalista y patrimonialista).

Según el análisis realizado en cada una de las escuelas de pensamiento contable es posible concluir que en Colombia, en el sector privado al igual que en la mayoría de países a nivel mundial, predomina la Escuela Patrimonialista, dado que el objeto de estudio de la misma son los fenómenos del

patrimonio (cambios en el patrimonio, es decir, aumento o disminución del mismo y las razones de tal cambio); y este aspecto es el más relevante para las distintas partes interesadas; por lo tanto, la contabilidad como disciplina científica debe responder a las exigencias y/o necesidades de las mismas.

Sin embargo, también es posible inferir que la contabilidad en el sector gubernamental predomina el pensamiento de la Escuela Controlista, toda vez que es de vital importancia para el Estado ejercer control de la riqueza; y lo hace a través de la emisión de normas y la aplicación de las mismas por medio de la Contraloría General de la República.

Ahora bien, el análisis realizado a la evolución del pensamiento contable permite realizar los siguientes aportes a la actualidad de la profesión contable:

- ♦ La enseñanza de la contabilidad en las universidades se debe centrar en las bases teóricas, teniendo en cuenta el avance científico de la misma, es decir, enseñada como una disciplina científica que contiene aspectos empíricos.
- ♦ Debe existir una sinergia entre la investigación contable y el ejercicio de la profesión contable, de forma tal que la segunda sea consecuencia de la primera.
- ♦ La investigación contable en Colombia debe centrarse en satisfacer las necesidades contables a nivel nacional, interrelacionando los sistemas financieros, administrativos, sociales y ambientales de la contabilidad.
- ♦ Por todo lo anterior, constituye un reto para los investigadores y profesionales contables, continuar avanzando en el conocimiento contable y no permitirse retroceder ni estancarse; esto se puede lograr a través de los diferentes grupos de investigación contable de las universidades colombianas.

Bibliografía

González, L. (2003). Fundamentación conceptual de la crisis contable: investigación, teoría y práctica desde la crítica epistemológica. *Revista Contaduría N° 43*, Universidad de Antioquia, pp. 137-175.

Lopes De Sá, A. (2002). Origen: partidas dobles. En *Enciclopedia de contabilidad*. Bogotá: Panamericana.

Lopes De Sá, A. (2002). Origen y evolución del conocimiento contable. En *Enciclopedia de contabilidad*. Bogotá: Panamericana.

Lopes De Sá, A. (2002). Luca Pacioli: hombre del Renacimiento. *Revista Legis del contador N° 10*, Editorial Legis, pp. 82-97.

Lopes De Sá, A. (2003). Bases de las escuelas europea y norteamericana frente a la cultura contable y la propuesta neopatrimonialista. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría* N° 13, Editorial Legis, pp. 67-92.

Martínez, G. (2009). Los arquetipos contextuales de la ortodoxia contable. El contador público: visionario del mundo internacionalizado y articulado al desarrollo nacional. En *Memorias Federación Colombiana de Colegios de Contadores Públicos de Barranquilla*.

Mejía, E. (2011). *Introducción al pensamiento contable de García Casella*. Armenia, Quindío.

Suárez, J. (2001). Cosmovisión social de la contabilidad como disciplina científica. *Revista Legis del Contador* N° 6, Editorial Legis, pp. 141-198.

TUA, J. (1988). Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones. *Revista Contaduría* N° 12, Universidad de Antioquia, pp. 9-65.

Vlaemminck, J. (1961). *Historia y doctrinas de la contabilidad*. Madrid: EJES.

Dilia Castillo Nossa
dilcast@hotmail.com

Docente e investigadora de la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia (UPTC) sede Tunja. Actualmente es Directora de la Escuela de Contaduría Pública de la UPTC. Contadora Pública (UPTC). Magíster en Administración con énfasis en finanzas de la Universidad Autónoma de Bucaramanga en convenio con el Instituto Tecnológico de Monterrey-México. Especialista en Revisoría Fiscal de la UPTC en convenio con la Universidad Jorge Tadeo Lozano. Investigadora y ponente en teoría y pensamiento contable. Integrante del Grupo de Investigaciones Fiscales (GIF) de la UPTC. Asesora externa en temas contables y financieros.

Gloria Cecilia Dávila Giraldo
gloriaceciliadavila@gmail.com

Docente e investigadora de la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia (UPTC) sede Tunja. Contadora Pública de la Universidad del Quindío. Magíster en Administración de la Universidad Nacional de la Plata (Argentina). Investigadora del Grupo de Investigaciones Fiscales (GIF) de la UPTC. Participante con publicaciones en revistas y en eventos nacionales.