

**Recensión de “*Teorias da Contabilidade – Construção e Demarcação Epistemológica*” por José Joaquim Marques de Almeida e Bruno José Machado de Almeida. Escolar Editora, Lisboa, Portugal, October/2016**

Carlos Ferraz  
c\_ferraz@outlook.pt  
Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade (APOTEC)  
Portugal

**1. EL LIBRO, HISTORIA, TEORÍAS Y CONTABILIDAD**

El libro que reseñamos, escrito por padre e hijo, ambos profesores y ambos PhD, se publicó en Portugal y en portugués en 2016. Si no fuera por el país y el idioma, ya sería mucho más popular hoy. No es un libro de Historia de la Contabilidad, pero tampoco es un libro corriente de Teoría de la Contabilidad. Sintetiza las principales teorías de la Contabilidad a lo largo del tiempo y, así y en esa medida, es un libro sobre la Historia de la Contabilidad. Es un manual universitario y, de ahí, su vertiente pedagógica, con los objetivos al inicio de cada capítulo y, al final de cada uno, las actividades con las que se pretende evaluar los conocimientos adquiridos.

La concepción de contabilidad de los autores (y que los editores subrayan en la contraportada del libro) es: *“la contabilidad es esencialmente una actividad de pensamiento crítico. De hecho, el especialista en la disciplina está continuamente ejerciendo juicios y emitiendo juicios de valor y, por tanto, su problema no debe considerarse neutral, ya que está influido por la ideología social y la noción de riqueza arraigada en una determinada sociedad, aspectos que tienden a influir en el bienestar social.*

*En consecuencia, el posicionamiento de la contabilidad como un registro imparcial, reflejo del intercambio de valores históricos, en el que el contador es considerado únicamente como un mero historiador financiero, que de manera independiente e imparcial recolecta datos y cuestiones subjetivas de valor, ya sea en términos de costes nominales o en términos de costes corrientes, es una visión que la corriente interpretativa o sociológica de la contabilidad no suscribe: la contabilidad es más que un juego de notas. La contabilidad es demasiado importante para dejarla solo a la libre gestión de los*

*contadores: la contabilidad es filosofía, cultura económica y social y un elemento de transformación de la sociedad”.*

El libro está dedicado a las teorías y, en particular, enmarca viejas doctrinas/teorías, desde Pacioli. Permítanos, por lo tanto, presentar aquí la evolución de este tema. La teoría del conocimiento era (y es) una rama de la filosofía. Por cierto, teoría proviene del latín *theoria*, que ya entonces significaba “*investigación filosófica*”. La cuestión de la teoría de la ciencia (recuérdese las teorías geocéntrica y heliocéntrica), si bien tiene sus raíces en el prerrenacimiento y le ha dado su aporte, es, en su versión más moderna, algo reciente, del segundo tercio del Siglo XX (teoría de la relatividad, por ejemplo).

Una teoría fue definida por F. N. Kerlinger (“*Foundations of Behavioral Research*”, 1994, citado en el libro bajo análisis, p. 93), como: “*un conjunto interrelacionado de construcciones (conceptos), definiciones y proposiciones, que representan una visión sistemática de un fenómeno mediante la especificación de relaciones entre variables con el propósito de explicar y predecir el fenómeno bajo estudio*”. Richard Mattessich<sup>1</sup> dijo en 1972 (“*Methodological Preconditions and Problem of a General Theory*”, *apud op cit.*, p. 93) – y sigue siendo cierto – que “*no existe una axiomatización general de la contabilidad libremente aceptada por la comunidad científica internacional, sino un conjunto de intentos parciales y fragmentados denominados teorías de rango medio, que, en el campo de la contabilidad, tienen como objetivo explicar y predecir subconjuntos y singularidades del fenómeno contable*”. De hecho, no existe una teoría que abarque globalmente “*la*” contabilidad: financiera, de gestión, pública, nacional, presupuestaria, bancaria, de seguros, doméstica,...

En 1914 Jean Dumarchey<sup>2</sup> publicó su “*Théorie positive de la Comptabilité*”, en 1922 W. A. Patton publicó su obra “*Accounting Theory*”, y en 1953 la AAA publicó su “*Structure of Accounting Theory*” (A. C. Littleton) y esta expresión fue aceptada en el ambiente internacional y académico. Luego, en 1966, la misma AAA editó “*Statements on Basic Accounting Theory*” (ASOBAT) y, en 1977, “*Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*” (SOATA o SATTA). Esto concluye: “*Sin embargo, el argumento crucial es que el consenso teórico no puede ser impuesto ni por este grupo ni por aquel. Cualquier influencia que la teoría pueda tener sobre la adopción de políticas resultará de la confrontación de la argumentación, nuevos desarrollos teóricos, debate, no decreto*”.

---

<sup>1</sup> Richard Mattessich (Trieste, Italia 1922 – Canadá, 2019) fue quizás el profesor y autor de Contabilidad más completo de todos los tiempos, dada su vasta y variada obra que va desde la aplicación práctica (pionero en la aplicación de la hoja de cálculo a la contabilidad: “*Towards a General and Axiomatic Foundation of Accountancy – with an Introduction to the Matrix Formulation of Accounting Systems*”, 1957, “*Simulation of the Firm Through a Budget Computer Program*”, 1964) a Filosofía (“*Instrumental Reasoning and Systems Methodology: An Epistemology of the Applied and Social Science*”, 1978, “*Critique of Accounting...*”, 1995, “*Accounting and Philosophy...*”, 2014) que profundizó para sustentar su teoría: CoNAM.

<sup>2</sup> Seguimos el artículo de Hernâni Olímpio Carqueja “*Teoria da Contabilidade (Uma interpretação)*” (*Revista Portuguesa de Contabilidade*, vol. I, n.º 2, 2011, págs. 293- 324), artículo que será una excelente lectura antes del libro discutido aquí.

Sin embargo, en 1978, el FASB, en el SFAC 1 (*Statement of Accounting Financial Concepts*) optó por el “*Conceptual Framework*”, reconociendo la divergencia entre las doctrinas académicas (es decir, con la frecuente aparición de otras nuevas) y la práctica profesional. *Estructura Conceptual (Conceptual Framework)* que es, para Jorge Tua Pereda<sup>3</sup> “una interpretación de la Teoría General de la Contabilidad, a través de la cual se establecen los fundamentos teóricos sobre los que se sustenta la información financiera a través de un itinerario lógico deductivo”. En Portugal, la expresión “*Teoria da Contabilidade*”<sup>4</sup> fue adoptada en la Ley de 1949 (reorganización de la Facultad de Economía y Gestión de Lisboa) y la Ley lo hizo nuevamente en 1953, en el plan de estudios de la entonces establecida “*Facultade de Economia do Porto*”. La evolución a menudo tiene lugar en una sinusoide. También aquí.

## 2. LA EPISTEMOLOGÍA DE LAS CIENCIAS Y LA CONTABILIDAD EN PARTICULAR

El capítulo 3 del libro que nos ocupa está dedicado al tema, pero aquí nos dejamos enmarcar de forma más general a modo de introducción y difusión. La evolución moderna de la filosofía de la Ciencia, con raíces en el siglo XIX (Auguste Comte – 1798-1857 – Karl Marx – 1818-1883, Max Weber<sup>5</sup> - 1864-1920), parte del positivismo lógico del “*Círculo de Viena*” del siglo XX, tiene avances (logicismo y formalismo) con Rudolf Carnap (1881-1970) (op. pertinente: “*The Continuum of Inductive Methods*”, 1952), evoluciona al falibalismo de Karl Popper (1902-1994) (op. “*The Logic of Scientific Discovery*”, 1934), al paradigma de Thomas Khun (1922-1996) (op “*The Structure of Scientific Revolutions*”, 1962) y, por los programas de investigación de su alumno Imre Lakatos (1922-1974) (op “*Falsification and the Methodology of Scientific Research Programs*”, 1970), por el estructuralismo y posmodernismo: Jacques Derrida (1930-2004) (op. “*L'Écriture et la différence*”, 1967) y su “*déconstruction*”; Jean Baudrillard (1929-2007) (op. “*Simulacres et Simulations*”; Michel Foucault (1926-1984) (op. “*Les Mots et les choses*”, 1966); Jürgen Habermas (Düsseldorf, Alemania, 1929) (op. “*Technology and Science as Ideology*” 1968) y, entre otros, Richard Rorty (1931-2007) (op. “*Philosophy and the Mirror of Nature*”, 1979), con su “*linguistic turn*” y para quien “*ontología y epistemología se confunden*”. Paul Feyerabend (1924-1994) (op. “*Against Method: Outline of an Anarchistic Theory of Knowledge*”, 1975) era el anarquista de turno para contradecirlos y repensarlos pero, al fin y al cabo, y con apertura y libertad, confirmándolos.

<sup>3</sup> “¿Necesitamos un Marco Conceptual?”, “Atas das VI Jornadas de Contabilidade”, ISCA Lisboa, págs. 323-360, apud Carqueja, op cit.

<sup>4</sup> Según el Houaiss (“*Dicionário H. da Língua Portuguesa*”, Círculo de Leitores, 2002) la palabra apareció en portugués en 1789 (utilizando el diccionario Moraes) y en español en 1780 (<https://iedra.es/palabras/?q=teoria>).

<sup>5</sup> R. John, “*Max Weber's epistemology of social sciences: Presupposition of "Interpretative Sociology"*”, *The Social Science Journal*, 21 (3), 91-109.

El posmodernismo de finales de los años cincuenta y sesenta del siglo XX se caracterizó por el escepticismo, la certeza epistemológica, el relativismo, la irreverencia, la ironía, el eclecticismo, el rechazo de las verdades universales, del negro contra el blanco, de las jerarquías y de la catalogación. Cada acción lleva a una reacción. Cabe señalar, desde un principio, la de Friedrich Hayek (1899-1992) (*"The Use of Knowledge in Society"*, 1945; *"Individualism and Economic Order"*, 1948; *"The Counter-Revolution of Science"*, 1952; *"The Theory of Complex Phenomena"*, 1964). Hayek comenzó como socialista, trabajando con Ludwig von Mises, pero rechazó esa teoría y se convirtió en una inspiración para los liberales. Criticó lo que llamó "*scientism*", es decir, el intento de aplicar los principios de las ciencias naturales (de la física, en particular) a las ciencias sociales. Para él, en los fenómenos complejos sólo es posible predecir el patrón o principio de funcionamiento del fenómeno y nunca las características específicas con las que se presentará. También Mario Bunge (1919-2020) se ha debatido en sus volúmenes de *"Epistemology and Methodology"*, 1983, por el "*realismo científico*".

Más recientemente, Ram Roy Bhaskar (1994-2014) ha utilizado los conceptos de "*critical realism*", "*critical naturalism*", "*stratified ontology*", "*transformational model of social activity (TMSA)*", "*transcendental arguments*", manteniendo una posición prorrealista, aunque crítica. Richard Rorty (1931-2007) (*op "Habermas and Lyotard on postmodernity"*, 1985) era un pragmático, era lo "*antiepistemólogo*" quien abogó por una "*filosofía epistemológicamente centrada*". "*If anything, philosophy was good for*" era la cuestión de su vida. Fueron sus referencias Dewey, Martin Heidegger y Ludwig Wittgenstein. Richard Mattessich, en los trabajos ya citados, también elabora su teoría: el "*OMR-Onion Model of Reality*", mirando el enfoque en capas de la realidad en la que se basa su "*CoNAM-Conditional-Normative Accounting Methodology*" con la cual pretende sintetizar varias teorías contables. Él dice: "*I would prefer to be the "prophet of the new synthesis" rather than the "godfather of CoNAM"*"<sup>6</sup>

Mattessich habla del "*rico aparato conceptual presentado en la ontología social de Searle (1995) (mucho del cual acepto)*"<sup>7</sup> (John Rogers Searle (Denver, EUA, 1932) (*"The construction of Social Reality"*, 1995) es un filósofo estadounidense, de formación británica, que se especializó en la "*filosofía del lenguaje*", con conceptos como "*speech acts*", "*reglas, significados y hechos*", "*realismo externo*". Refuta a Descartes y enuncia su "*naturalismo biológico*". Entonces, Profe Hernâni Carqueja<sup>8</sup> recuerda que, en el pensamiento postestructuralista, "*la realidad no es lo "real", sino el resultado de una interpretación del observador*"<sup>9</sup>.

<sup>6</sup> "*Accounting Schism or Synthesis? A Challenge for the Conditional-Normative Approach*" (CAP Vol. 1 No. 2 — PCC vol. 1, no 2 (2002) pages 185–216).

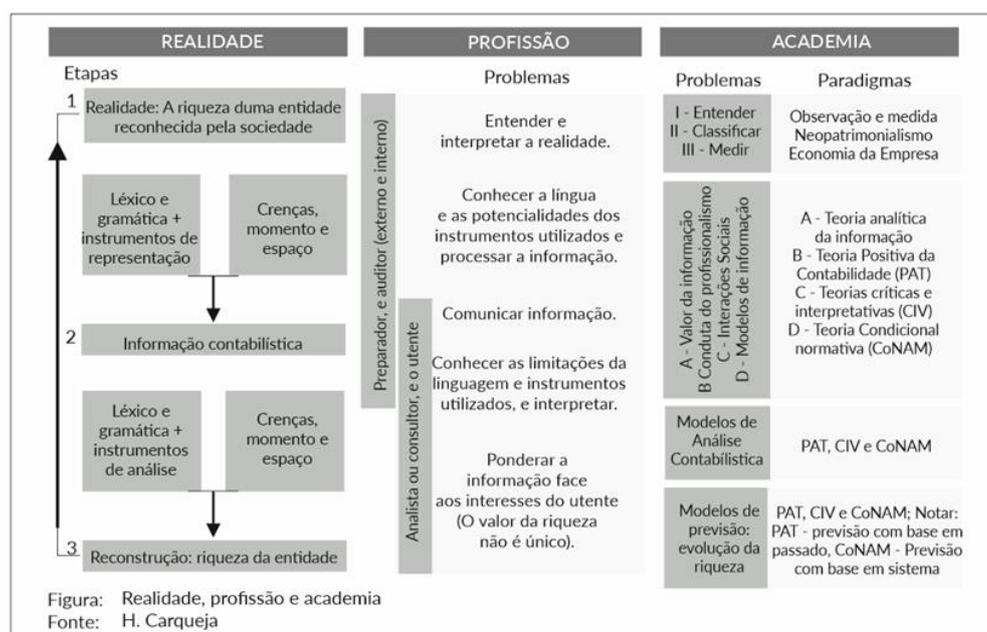
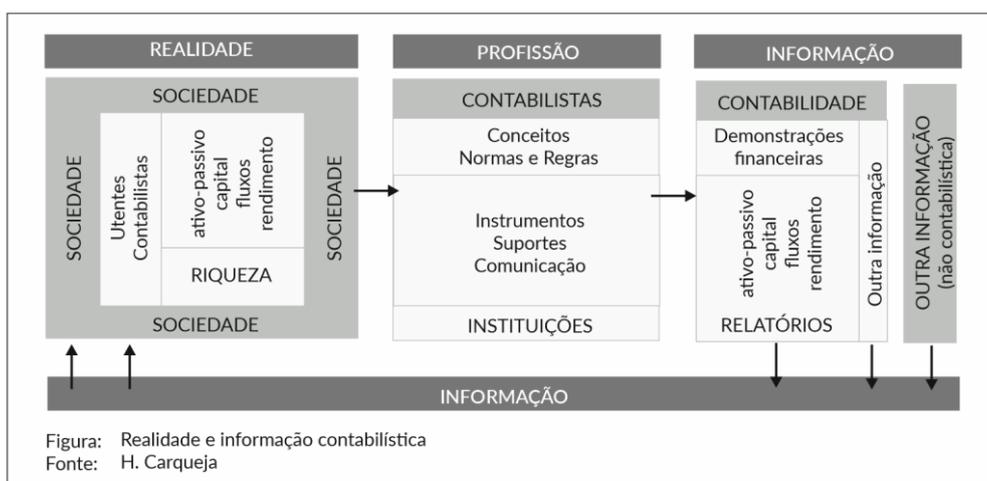
<sup>7</sup> Mattessich, "*Reality and Accounting*", Routledge, 2014, pág. 182.

<sup>8</sup> Investigador mencionado por Richard Mattessich en "Two Hundred Years of Accounting Research", Routledge, 2008, pág. 296.

<sup>9</sup> Recuerde Mattessich, "*Reality and Accounting...*", Routledge, 2014, que seguiremos más adelante.

Lo mismo cita a Shyam Sunder<sup>10</sup>, quien dice “La contabilidad y el control son un elemento clave en la solución para construir, operar, transformar y disolver organizaciones” y, el mismo Carqueja, considera que la Contabilidad y la información contable son una “realidad social” que interpreta con “constructo social”, es decir, en su Prefacio al libro en cuestión (p. 30), define su “concepto que puede ser tomado como base de una teoría” de la siguiente manera:

“la contabilidad es un “constructo social”, interpretable como un sistema de información que analiza, mide y representa la riqueza de la entidad a la que se refiere, para apoyar la gestión y el control social”, concepto que aclara con los siguientes esquemas ilustrativos:



<sup>10</sup> “Theory of Accounting and Control”, South-Western College Publishing (International Thomsom Publishing), Cincinnati, Ohio, pág. 212, apud Carqueja na op. cit. de vuelta en la nota 2.

### 3. LA HISTORIA DE LA HISTORIA

Integremos esta evolución de “teorías” y “epistemologías” en las de la Historia en general y en la de la Historia de la Contabilidad en particular, limitándonos al llamado Occidente, ya que en Oriente la evolución fue diferente, aunque con la globalización y la velocidad de las comunicaciones ha diluido en las últimas décadas las fronteras. Al europeísmo, justamente cuestionado, se oponen quienes se ven a sí mismos como el “*Imperio Medio*”; se está formando una visión global. La “*Historia de la Historia*” ha evolucionado cada vez más rápidamente y aquí tampoco hay un “*fin de la historia*”, siempre hay evolución, a veces mutaciones. Hagamos una breve síntesis, sin hablar del padre Tucídides, pero evocando sólo los tiempos antiguos, los del “*principal cronista*” del reino que glorificaba a su señor, con menor o mayor apego a la realidad (inventando, si es necesario...).

Hasta finales de siglo XVIII, inicios del XIX, predominó una historia “*tejida de gestas gloriosas de los protagonistas del poder, para la enseñanza de sus súbditos*”<sup>11</sup>. Y, por supuesto y como siempre, “*la historia la escriben los vencedores*”<sup>12</sup>. En el siglo siguiente y con el positivismo (Comte inventó el término “*sociología*” y, a partir de ahí, germinaron las ciencias sociales...) acudimos a fuentes de archivo y recogimos hechos los cuales fueran escritos por “*juristas, políticos, escritores e intelectuales, periodistas o simples "curioso"*”<sup>13</sup>. Empezó a surgir el oficio de historiador, pero la historia entonces era básicamente política y militar.

En 1929, comenzó a publicarse en Francia la revista “*Annales d'histoire économique et sociale*”, con el objetivo de incorporar a la Historia los métodos de las ciencias sociales, que mientras tanto se habían desarrollado. Fue fundada por Lucien Febvre (1878-1956) y Marc Bloch (1886-1944, asesinado por la Gestapo). Así nació la “*École des Annales*”, que (con renovación) llegó a ser dominante durante décadas, principalmente en Europa continental y América Latina. Con la ampliación del campo de visión a lo social y económico y con las nuevas ciencias auxiliares utilizando métodos estadísticos y cuantitativos<sup>14</sup>:

<sup>11</sup> José Mattoso, “*A Escrita da História*”, Ed. “*Temas e Debates*”, Lisboa, 2019, pág.189. Este libro es una recopilación de las reflexiones e intervenciones del autor entre 1985 y 1999 y que nos servirá como guía principal. Mattoso (Leiria, Portugal, 1933) fue un monje benedictino en Singeverga, Portugal, y en Lovaina, Bélgica, durante 20 años y un notable historiador medieval y profesor universitario portugués. Doctorado en Historia Medieval (Universidad Católica de Lovaina), fue Profesor en Univ. Nova de Lisboa, presidente del “*Instituto Português de Arquivos*” y director de “*Torre do Tombo*”. Recibió el Premio Alfredo Pimenta de Historia Medieval (1985), el P.E.N. Clube Português de ensayo (1986), el importante Premio Pessoa (1987), el Premio Internacional de Genealogía Bohüs Szögyeny (1991), el Trofeo Latino (2007) y el Premio *Árvore da Vida* (2019). Autor de treinta libros sobre Historia Medieval Portuguesa, dirigió una prestigiosa “*Historia de Portugal*” (1993-1995) en 8 gruesos volúmenes.

<sup>12</sup> Georges Orwell, “*As I Please, 1943–1945*”.

<sup>13</sup> Torgal, Mendes e Catroga, “*História da História em Portugal*”, Ed. “*Temas e Debates*”, Lisboa, 1998, pág. 39.

<sup>14</sup> Geoffrey Barraclough (1908-1984), “*Main trends of research in the social and human sciences*”, pt. 2, v. 1: “*Anthropological and historical sciences, aesthetics and the sciences of art*”, pp. 227-487, Mouton

- Se desacreditó el modelo del acontecimiento pasado y eso “*puso en entredicho la posibilidad de descubrir estructuras y leyes históricas*”. “*Hoy... no son... los hechos en sí mismos..., sino su repetición; no acción individual, sino movimientos de masas*”.
- Se adquirió la noción de que pueden reconstituirse en el pasado sistemas organizados de acciones que mantengan un grado apreciable de continuidad temporal, a los que llamamos “*estructuras sociales*”.
- Los historiadores también se interesaron por “*la observación de la familia, el derecho, las clases sociales, las estructuras industriales, los precios, etc.*”. “*Estas estructuras no permanecen inalterables, ni en sus fundamentos y mecanismos generales, ni en sus detalles y variantes*”.
- El espacio ya no es lo nacional para convertirse en el regional, el transnacional, el complejo “*histórico-geográfico*”.
- La factología política ya no es el foco.

La *École des Annales* no estaba interesada en la historia política<sup>15</sup> y la historia de las naciones. “*Su lucha fue contra el “évènement”, la “histoire-bataille”, el tiempo breve, los datos anecdóticos y superficiales*”, sino más bien “*para estudiar profundamente los fundamentos económicos, las leyes sociales, las estructuras, las permanencias seculares*”<sup>16</sup>, teniendo la certeza de que el pasado es irreversible, pero se puede estudiar e interpretar y no, como en la historia tradicional, en la que “*el discurso se atribuye implícitamente a una especie de observador extraterrestre, que contaba con certeza lo que sabía que había sucedido en la superficie del Globo*”<sup>17</sup>. “*El gran objetivo... es comprender la vida del hombre en sociedad*”<sup>18</sup>. Comprender la mentalidad de cada época, a partir de la historia social.

De 1939 a 1941 la revista se llamó “*Annales d’Histoire Sociale*”, de 1942 a 1944 “*Mélanges d’Histoire Sociale*” y entre 1946 y 1993 “*Annales. Economie, Sociétés, Civilisations*”, conocida como “*Annales ESC*”. Después de la Segunda Guerra Mundial y del trabajo de Fernand Braudel (1902-1985), alumno de Febvre, “*La Méditerranée et le Monde méditerranéen à l’époque de Philippe II*” (1946) definió el segundo período de los *Annales* y se centró en los grandes complejos histórico-geográficos, con un enfoque multidisciplinario, en una perspectiva de “*Historia Total*”, ya anunciada por Febvre. Fue un gran salto para entender el pasado y sus modelos perennes. Se pretendía llegar a un conocimiento único, formado por la acumulación de las muchas y variadas aportaciones de

---

Ed./UNESCO, 1978 ( <https://unesdoc.unesco.org/ark:/48223/pf0000137480> ). Barraclough fue un profesor universitario conocido por desarrollar nuevos métodos para la historia comparada, buscando vínculos entre el pasado y el presente y notando discontinuidades.

<sup>15</sup> “... la historia política... no merece el nombre de ciencia, aunque sea disfrazada con el epíteto de “humana” y, sobre todo, de social”, Jacques Julliard, “*La Politique*”, in “*Faire de l’histoire*”, Vol. II “*Nouvelles Approches*”, Dir. Jacques Le Goff e Pierre Nora, Gallimard, 1974, apud Torgal, Mendes y Catroga, “*História da História em Portugal*”, pp. 40-41, Ed. “*Temas & Debates*”, Lisboa, 1998.

<sup>16</sup> Mattoso, op. cit. pag. 259.

<sup>17</sup> Ídem, pág. 150

<sup>18</sup> Ídem, pág. 151.

otras ciencias y de los múltiples abordajes de todos los aspectos de la conducta humana, incluso exagerando y reduciéndose al detalle residual.

La tercera generación estuvo encabezada por Jacques Le Goff (1924-2014), alumno de Febvre, Bloch y Braudel, para quien toda actividad humana es considerada historia y, así, surgió la Nueva Historia (NH). George Friedmann (1902-1977), filósofo y sociólogo, Charles Morazé (1913-2003), siguieron como directores, y entre 1994 y 2018 se convirtió en “*Annales. Histoire, Sciences Sociales*” (*Annales HSS*). Actualmente su director es Vincent Azoulay (1972-...), especialista en la historia de la Grecia Clásica. Por supuesto, hubo críticas a NH y, en sí misma, entró en exageraciones y contradicciones. NH no puede ser objeto de sí mismo, depende de la relación que establece entre la investigación sobre temas clave y las estructuras socioeconómicas. De lo contrario, sería tan vieja y anacrónica como la "vieja historia".

Los presupuestos religiosos, ideológicos, filosóficos o estéticos influyen en la recogida, interpretación y coordinación de los datos<sup>19</sup> (recordemos que estamos disfrutando de un libro de contabilidad, es decir, tal y como sucede con la contabilidad). De esta forma, se relativizan las cosas y se desautoriza el predominio de cualquier sistema absoluto. Se abandonaron las grandes síntesis y se cuestionó la noción de “*época*” y, más aún, la de “*periodo*”. La NH abrió el camino en una búsqueda casi obsesiva de la novedad, lo que llevó a la multiplicación de temas de investigación más allá de lo razonable. Pasamos a la magia, los sueños, los mitos, los rituales, los milagros, las diferentes partes y actuaciones del cuerpo, el rostro, el gesto, la higiene, las sexualidades, los órganos sexuales, la gastronomía, el ocio, el deporte, la fiesta,...

El desarrollo de las técnicas de investigación (física, biología, métodos de laboratorio) ha ampliado aún más el abanico y lo hablar de los hechos y documentos o monumentos (dataciones, clima, pólenes, pinturas y pigmentos, tejidos...), uniéndose a las tradicionales paleografía, numismática y lingüística. Los catálogos de investigación archivística y, posteriormente, la digitalización de archivos y su acceso público, los *softwares* de investigación que van a la palabra oculta en un texto, los repositorios científicos en libro y, posteriormente, digitales, facilitan el trabajo y permiten nuevas posibilidades, incluso a quienes investigar en teletrabajo. Pero la investigación a veces se centra en el detalle de su objeto, se centra en el objeto mismo y se olvida de la Historia. El método científico se convierte entonces en un juego.<sup>20</sup>

Lo mismo ocurre con los temas muy particulares vistos con tanta profundidad que la pesquisa se dedica únicamente a los detalles. Con el fin de preservar para la Historia el estatus de disciplina útil, creíble e indispensable para comprender la vida humana en

---

<sup>19</sup> Ídem, pág. 144, citando Krzysztof Pomian (1934-...), filósofo y profesor universitario polaco, director científico del Museo de Europa Bruselas), “*directeur de recherche honoraire*” no CNRS (Francia) y autor, en particular de “*L'Europe et ses nations*” (1990), “*Sur l'histoire*” (1999) e “*Le Musée, une histoire mondiale*” (2020). Caballero de la *Légion d'honneur*, Comendador, *Doctor honoris causa* y poseedor de 3 premios

<sup>20</sup> Mattoso, op. cit. pp 141-142

sociedad, Pomian establece tres condiciones: (i) Hechos situados en el tiempo; (ii) Hay prueba de que los hechos son ciertos; y (iii) La prueba debe tener carácter documental.

El "modernismo" rechazó la tradición, pero creó su propia tradición y, con eso, perdió su fuerza y también fue cuestionada y pasó a la era del posmodernismo, con su "deconstructivismo", su libertad. "El posmodernismo puede ampliar los campos de investigación, puede fragmentar el conocimiento, incluso puede fomentar estudios de validez efímera, pero no autoriza el fraude intelectual"<sup>21</sup>. Citando a Karl Popper: "aquellos que no estén dispuestos a exponer sus ideas a la eventualidad de una refutación no participarán en el juego científico"<sup>22</sup>. Hoy ya se habla de trans, pseudo y post-postmodernismo. Sin embargo, también es cierto que la historia política ha vuelto, pero hay que considerarla como "una dialéctica de continuidad y cambio, de estructura y coyuntura. El producto de estructuras anteriores es en sí mismo el productor de nuevas estructuras"<sup>23</sup>.

Pero había otras escuelas y otras geografías. Activa principalmente en la antigua URSS, la escuela marxista también tuvo sus representantes en Occidente, a saber y, entre otros, lo británico Edward Palmer Thompson (1924 – 1993). Británico y marxista, también fue Edward Hallett "Ted" Carr (1892–1982) e a su influyente obra "What Is History?" (1961), a lo que Sir Geoffrey Elton (1921-1994) respondió con "The Practice of History" (1967). La historiografía británica se destacó por su enfoque en el Mundo con Arnold J. Toynbee (1889-1975) y su obra en diez volúmenes "A Study of History" (1936–1954) en el que sugiere que la civilización en su conjunto es la unidad adecuada para el estudio de la historia. Los pioneros en el área fueron el inglés H. G. Wells (1866-1946) y su "The Outline of History" (1919-1920) y el holandés-estadounidense Hendrik Willem van Loon (1882-1944) con "The Story of Mankind" (1921). Esta escuela ahora está agrupada en la World History Association, con domicilio en Estados Unidos. La propia UNESCO publicó en 1963 la "History of Mankind" y ha estado publicando obras colectivas de historia que "en lugar de contar el pasado de las naciones, pretenden brindar una mejor comprensión de las civilizaciones".

En los Estados Unidos entre 1910 y 1940, los "progressive historians" fueran predominantes y se centraron en los conflictos de clase de la historia estadounidense, a saber, su Revolución y su Guerra Civil. Charles A. Beard (1874-1948) fue el exponente de este movimiento (*Beardian School*). Arthur M. Schlesinger Jr. (1917-2007) fue un historiador (y también político) popular e influyente desde la publicación de "The Age of Jackson" (1945), habiendo analizado varios períodos de la vida estadounidense a partir de sus líderes. La corriente de la "consensus history" fue dominante en las décadas de 1950 y 1960 y se centró en los valores estadounidenses y minimizó el conflicto como algo superficial. Richard Hofstadter (1916-1970), el historiador icónico de esta generación escribió en "The American Political Tradition: And the Men Who Made it" (1948),

<sup>21</sup> Ídem, op. cit. pág. 146.

<sup>22</sup> Ídem, op. cit. p. 148.

<sup>23</sup> Ídem, pág. 265.

“Aunque no estén de acuerdo en temas específicos, las principales tradiciones políticas han compartido una creencia en los derechos de propiedad, la filosofía del individualismo económico, el valor de la competencia; aceptaron las virtudes económicas de la cultura capitalista como cualidades necesarias del hombre”.

Pero como reacción vino la corriente de historiadores radicales de la década de 1960 de la “*New Left History*”, que enfatizaba la clase, la raza, el género, las minorías, los desfavorecidos, la disidencia. Le siguió la “*new social history*”, en las décadas de 1960 y 1970, que prefirió estudiar las experiencias de la gente común en el pasado. Sin embargo, después de 1980, el “*cultural turn*” dirigió a la siguiente generación a la “*New Political History*”, a la aplicación de los métodos de la historia social a la política, a medida que el enfoque pasó de los políticos y la legislación a los votantes y las elecciones, utilizando las ciencias sociales, computadoras, estadísticas, nuevas fuentes de datos, como censos. En 1976 se unió a la “*Social Science History Association*” ya la revista “*Social Science History*”. La historia cuantitativa fue absorbida por otras disciplinas, especialmente por la economía (donde se la llamó “*cliometrics*”) y por la ciencia política. En historia, los enfoques narrativos tradicionales volvieron a la historia política y social y la cuantificación se limitó a la demografía.

En conclusión, la Historia tiene siempre como horizonte la existencia del hombre en su tiempo y su capacidad de elegir su destino, del que es siempre protagonista esencial, aunque no único (existen los determinantes del clima y la geografía, la fauna y la flora que sirven de alimento, de ideas, de técnicas, de economía, ...). En consecuencia, cualquiera que sea el hecho o conjunto de hechos, siempre tienen como marco la *Historia total*<sup>24</sup>.

#### 4. LA HISTORIA DE LA CONTABILIDAD Y SU EVOLUCIÓN

La Historia de la Contabilidad también ha evolucionado. El sabio, experimentado, gran investigador, promotor y divulgador Prof. Esteban Hernández Estebe hizo el respectivo punto de vista en 1998, en el Prólogo del libro “*An Invitation to Accounting History*”, de David A. R. Forrester (1928-2009).<sup>25</sup> Permítanos resumir la misma, en las principales líneas de investigación: (i) Investigación sobre métodos de registro e información contable; (ii) Estudios sobre la contabilidad como herramienta de gestión y control de empresas; y (iii) Trabajos sobre teorías, escuelas y enfoques contables de un pasado más o menos lejano. (Este es el caso del libro en cuestión).

Los pioneros modernos de la historia de la contabilidad tenían el mismo espíritu de apertura e innovación que precedió al nacimiento de la partida doble y que fue el preludio del Renacimiento. Renacimiento de que Fra Luca Pacioli y sus amigos fueron agentes. Así,

<sup>24</sup> Mattoso, op. cit. pág. 78.

<sup>25</sup> Editor: Strach Convergencias. El libro es una selección de las 37 obras del autor escritas en 30 años, desde 1968 hasta 1998.

extendieron los estudios, además de la evolución de las técnicas contables, al concepto de empresa, de la gestión y de los medios empleados en sus filiales, sin olvidar el entorno económico, social y político. Sin embargo Forrester nunca olvidó los cánones de la investigación histórica: (i) Uso de fuentes primarias; (ii) Máxima objetividad posible en la descripción y el análisis; (iii) Inserción en su contexto; (iv) Búsqueda de causas o relaciones colaterales; (v) Interpretación de los hechos, con una clara distinción entre éstos y las opiniones sobre estos hechos, sus causas, razones y consecuencias; y (vi) La conciencia de que estos objetivos nunca se logran por completo y que siempre hay un elemento de subjetividad por parte del observador.

Al final del siglo XX, hubo un gran debate sobre epistemología y metodología en la historiografía mundial (como informamos anteriormente), sacudiendo los conceptos clásicos de objetividad, racionalidad, atemporalidad y universalidad. Llegó a ser considerada como una simple actividad intelectual con resultados local e históricamente contingentes. Es decir, sólo válida para un determinado momento y determinadas circunstancias. Había una gran confusión en el ambiente historiográfico, ya que, así, parecía que cualquier nueva idea o nuevo enfoque podía ser válido. Con las nuevas ideas hubo un progreso extraordinario en la Historia de la Contabilidad. Se llamó “*Nueva Historia de la Contabilidad*” (NHC), para distinguirla de la “*Historia de la Contabilidad Tradicional*”. Pero la NHC no es una Escuela o Doctrina nueva, sino un variado conjunto de enfoques y formas de entender la disciplina. Así, para Garry D. Carnegie y Christopher J. Napier<sup>26</sup>, si antes se pretendía “*fomentar y glorificar la práctica de la contabilidad y el estatus profesional de los tenedores de libros*”, en el enfoque utilitarista se contemplaba el pasado “*como base para resolver problemas actuales*”.

En un enfoque más juicioso, se intentó comprender el pasado de la contabilidad desde el punto de vista de las teorías sociales o políticas. Así, la NHC se distinguió sumariamente por<sup>27</sup>: (i) Se ha ampliado el campo de investigación, metodologías y enfoques, que parecen nuevas disciplinas o nuevos problemas; (ii) El enfoque ha disminuido en hechos históricos y hay un nuevo énfasis en relaciones y patrones lógicos, ideologías e interpretaciones sustentadas en hechos; y (iii) Las innovaciones metodológicas abarcan todo el espectro de la cultura nacional en cada momento específico de la historia. A Yannick Lemarchand y sus discípulos: (i) “*Se ha perdido la creencia en poder alcanzar la objetividad en el estudio y descripción de los hechos históricos*”; y (ii) “*La contabilidad, como otras actividades humanas, está sujeta a un proceso más o menos lineal de progreso continuo, necesitando adaptarse a las necesidades del entorno*”.

Los partidarios del NHC prefieren, en lugar de estudiar la evolución, centrarse en las situaciones de ruptura, interrupción, retroceso y, en lugar de estudiar la adaptación de la

---

<sup>26</sup> In “*The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods*” (capítulo 5) editado por Zahirul Howue, Lee D. Parker, Mark Covalleski y Kathryn Haynes, 2017, esta cita, como las demás no especificadas apud Prof. Hernández, Prólogo citado, en traducción libre.

<sup>27</sup> Richard K. Fleischman, Lawrence P. Kalbers e Lee D. Parker, “*Expanding the Dialogue: Industrial Revolution Costing Historiography*”, *Critical Perspectives on Accounting*, 7(3) (1996): 315–337

contabilidad al entorno, centrarse en la influencia de aquella sobre el mismo. Es decir, la contabilidad no debe estudiarse simplemente como una técnica, sino como un factor que contribuye a la estructura social y organizacional de una sociedad. Para Peter Miller “*la contabilidad ya no puede ser vista como un instrumento neutral que solo documenta y reporta los “hechos” de la actividad económica*”<sup>28</sup>, sino que se deben formular *a priori* interpretaciones que puedan ser verificadas por los hechos. Así, la reflexión teórica precede a la investigación ya la recopilación de hechos. Se rompen las barreras entre las diversas disciplinas historiográficas, a favor de un estudio multidisciplinar.

Hernández da la bienvenida a la NHC en el sentido de que es complementaria, un enriquecimiento de viejos patrones en lugar de un enfoque revolucionario. De hecho, gracias a las nuevas ideas, se ha ampliado el campo de investigación en Historia de la Contabilidad, así como los temas a tratar. De hecho, gracias a las nuevas ideas, se ha ampliado el campo de investigación en Historia de la Contabilidad, así como los temas a tratar. Con los nuevos enfoques se fomentó una contextualización mucho mayor, una comprensión más profunda de los hechos en el contexto en que se producían, en lugar de ser apreciados con las referencias de la actualidad. De este modo, la Historia de la Contabilidad se vincula con la de la Gestión y la de las Finanzas y, más ampliamente, con la historia económica y social. Entonces, Hernández cree en una actitud más moderada para no caer en riesgos y tentaciones, que enumera, sin pretender ser exhaustivo: (i) Originalidad; (ii) Exclusividad; (iii) Dogmatismo; (iv) Utilitarismo; (v) Desvalorizar el estudio y descripción de hechos/documentos; (vi) Burocratización; (vii) Reduccionismos metodológicos, temáticos, temporales y lingüísticos.

Estas reflexiones van en el sentido de que la NHC “*no será sólo una nueva tendencia, basada en la originalidad y la moda, que será destronada por un nuevo Post-NHC*”. “*Accounting as Social and Institutional Practise*”<sup>29</sup>, una obra colectiva, editada unos años antes que la de Forrester, va en la misma dirección, aunque de forma más social y radical. A partir de la situación antes mencionada y realizada por Hernández en 1998, las cosas se ampliaron y completaron, correspondiendo un poco a los deseos que allí formuló. Es decir, hay muchas escuelas, muchas más materias, muchos más estudios, mucha más libertad para hacerlos, siempre que se respete el rigor científico. Pero se desea “*la adopción de una definición común y amplia del área de estudio*”<sup>30</sup>.

---

<sup>28</sup> “*Accounting as social and institucional practice: an introduction*” in “*Accounting as Social and Institucional Practice*”, Ed. por Anthony G. Hopwood y Peter Miller, Cambridge Univ. Press, 1994, pág. 1

<sup>29</sup> Ed. Anthony G. Hopwood y Peter Miller, Press S. Univ. Cambridge, 1994

<sup>30</sup> Delfina Gomes y Lúcia Lima Rodrigues, “*Investigação em História da Contabilidade*” in “*Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática*”, Org. por Maria João Major y Rui Vieira, Escolar Editora, Lisboa, 2ª edição, 2017, aludiendo a T. Boyns e J. R. Edwards, “*Pluralistic approaches to knowing more: A comment on Hoskin and Macve*”, *Accounting Historians Journal*, 27 (1), pág. 157.

“La idea no es la de la unanimidad de opiniones e ideas, sino la del aprendizaje y el mutuo intercambio de conocimientos”<sup>31</sup>. Dichos trabajos no apuntaban solo a la Historia de la Contabilidad, sino al concepto mismo de Contabilidad, que “refleja no solo los valores y creencias de la sociedad, sino que, por retransmisión, es también un constituyente de la sociedad misma”<sup>32</sup>, y Garry D. Carnegie viene a proponer, en 2022, una nueva definición: “La contabilidad es una práctica técnica, moral y social preocupada por el uso sostenible de los recursos y su rendición de cuentas a las partes relacionadas que permite el florecimiento de las organizaciones, las personas y la naturaleza”<sup>33</sup>, definición que nos parece de intención loable pero insuficiente.

Comparando con el punto anterior, se concluye que el debate en la Historia de la Contabilidad no fue esencialmente diferente al de la Historia en general, sólo un poco más desfasado. Así, aparecieron muchos trabajos con enfoques diferentes, como, por ejemplo, “L'émergence de la fonction comptable”, de Pierre Labardin (PUR, 2010) o con un alcance mucho más amplio (¿ya fuera del NHC?), y, a la vez más restrictivas, como “Classer, dire, compter - Discipline du chiffre et fabrique d'une norme comptable à la fin du Moyen Âge”<sup>34</sup>, resultado de un Coloquio realizado en 2012. Incluso ha surgido en las décadas de 1940/1950 una nueva ciencia/enfoque: la Codicología, como estudio de la estructura física del código/libro. Todo importa: el método de construcción, los propietarios anteriores, el lugar de origen, la reconstrucción de su aspecto original, los propósitos y la difusión del texto, las diferentes etapas de producción, desde la fabricación de los soportes de escritura (pergamino, palimpsesto, papiro, papel y en qué formato y de qué materia prima, origen de esta, tipografía, filigranas,...), su impresión, su encuadernación (cubierta, contraportada, guardas, colas, broches u otros relieves, lomo, planchas,...) a los textos contenidos en los mismos (por ejemplo, en libros de contabilidad, los términos de apertura y cierre; lenguaje y palabras utilizadas, tipo de discurso, caligrafía, tintas,...), hasta el transcurso del tiempo y la historia de las instituciones que llevaron a su destrucción o conservación. Sea cual sea el enfoque, permítanos reproducir el testimonio de alguien que siempre estuvo alejado del mundo de la Contabilidad: Josephine Tey/Gordon Daviot, alias Elizabeth Mackintosh (1896-1952), escritora escocesa que utilizó tales seudónimos: “La verdad no está en los libros de historia: está en los libros de contabilidad”<sup>35</sup>

<sup>31</sup> Ídem, ídem, esta vez apud R.K. Fleischmann e V. S. Radcliffe, “Divergent streams of accounting history: A review and call for confluence”, in “Doing Accounting History: Contributions to the Development of Accounting Thought”, de R. K. Fleischman, V. S. Radcliffe y P.A. Shoemaker, Ed., Elsevier Science, Amsterdam, 2003.

<sup>32</sup> Marc Bollecker, Agnès Mazars-Chapelon e Gérald Naro, “Compter, compter, ou dompter le monde ? La comptabilité au prisme des discours et des auteurs”, in « Comptabilités et Société », Coord. de Chapellier, Gillet-Monjarret, Naro, Dupuy, Mazars-Chapelon y Nègre, Ed. EMS, Caen, França, 2018, pág. 332.

<sup>33</sup> “Accounting as Technical, Moral and Social Practice: The Monetary Valuation of Public Cultural, Heritage and Scientific Collections in Financial Reports”, de Garry D. Carnegie, Paolo Ferri, Lee D. Parker, Shannon I. L. Sidaway y Eva E. Tsahuridu, Australian Accounting Review, 2022, N.º 0, Vol 0, 1-13.

<sup>34</sup> Dir. Olivier Mattéoni e Patrice Beck, IGPDE-Comité pour l'Histoire Économique et Financière de la France, 2015.

<sup>35</sup> Después de terminar este texto leí el capítulo 21 (y último) de la obra “Sociología” de Anthony Giddens, en la edición en portugués de 2007 del Fund. C. Gulbenkian (traducción de la en inglés de 2001),

## 5. POR FIN EL LIBRO

Sus ochocientas páginas comprenden un prefacio, un prólogo, una introducción y 14 capítulos. En el prefacio de diez páginas, el Prof. Almiro Oliveira, menciona, a saber, que se trata de “...un verdadero Manual de Teorías Contables, que vino a llenar (no sólo en portugués), un espacio que aún no estaba lleno...este Libro constituye y constituirá un hito relevante en el campo de Estudio Científico de las Teorías Contables”. En las ocho páginas magistrales del Prólogo, el Prof. Hernâni Carqueja afirma que “la aceptación de la contabilidad dentro de las ciencias sociales es todavía reciente, a fines del siglo XX, en los años setenta y ochenta”. Plantea cuestiones concretas, pero con implicaciones profundas (la representación de la realidad, el sistema de información, el valor y el *fair value*, la rendición de cuentas, el comportamiento, ...) y concluye que “basta esto dos problemas, relativos a la finalidad de la actividad contable y al método de investigación para conocer, conducen a diferentes problemas y método para responderlos. Y hay muchos problemas por resolver, y cada uno implica opciones en cuanto a la búsqueda de respuestas.”

Rinde homenaje a Richard Mattessich y dice que “entiendo que en el futuro inmediato la única explicación integral que acomode las diferentes áreas de investigación sea la teoría normativa condicional, opinión que también comparten los autores de este libro”. Termina diciendo que “el libro... merece el interés de lectores, profesionales y académicos; Aprovecho el tiempo que dediqué a leerlo para bien”. El Capítulo 1 destaca el interés de la Contabilidad y su dimensión social, ya que afecta el entorno económico y el comportamiento humano. En el capítulo 2 se discute el concepto de teoría contable y se realiza su delimitación a través de diferentes criterios de clasificación (escuelas, personalidades, influencias). Finalmente, se presentan las rupturas epistemológicas en Contabilidad, desde Pacioli hasta Hopwood, y se clasifican las teorías en cinco categorías.

En el denso y filosófico capítulo 3, en el campo contable, se prueban las bases epistemológicas de las Teorías Generales del Conocimiento. Tales perspectivas se dan desde Nicolas de Cues (1439) hasta Kuhn, Lakatos, Feyerabend, Marcuse, Habermas. Destaca los aportes de Patton y Mattessich, pero “la contabilidad es una construcción en movimiento”, sujeta “a presiones y demandas que tienen su origen en el contexto social”. El capítulo 4 trata de la “evolución de los registros contables desde la Antigüedad hasta mediados del siglo XV”, es decir, hasta la aparición de la “Teoría” plasmada por Pacioli en su libro. Aunque de forma resumida, se aborda el sustrato económico desde las economías primitivas, pasando a la Antigüedad oriental, Grecia, Roma, la Edad Media y, en esta, las interacciones con la filosofía, la religión y la economía. Interesantes son las diversas tablas cronológicas insertadas en el texto con los documentos o hechos que fueron hitos en la evolución de la Contabilidad. Su elección es siempre discutible. Sin embargo, tales hitos, colocados en una secuencia gráfica, nos permiten pensar mejor sobre las causas y sus

---

“Pensamiento teórico em sociología” y me impresionó la similitud de la esencia de los problemas de esta otra ciencia social.

efectos. El capítulo termina con una descripción del sistema clásico (también ilustrado con un gráfico) y una referencia a Pacioli.

Los siguientes capítulos están dedicados a la descripción y análisis de las teorías contables a lo largo del tiempo, a saber: teorías (i) Descriptivas; (ii) Normativas; (iii) Positivas; (iv) Normativo-condicionales; y (v) Históricas y sociológicas. Por lo tanto, el capítulo 5 se centra en las teorías descriptivas, entrelazando las ideas escolásticas medievales con las prácticas comerciales y contables. Plantea la cuestión de la fijación de precios justos en un lapso de tiempo tan vasto como el de Santo Tomás de Aquino hasta el *COCOA* (*Continuously Contemporing Theory*) de Chambers y las ideas religiosas sobre cuestiones económicas que se reflejan en la contabilidad. Se presentan tablas bien preparadas, de las cuales la cronología de los pensamientos económicos y contables destaca las conexiones entre los dos, a saber, con respecto a la cuestión del valor. Confronta las diversas teorías del movimiento de cuentas y las diversas presentaciones del balance y termina con las diferencias de enfoque en Europa y EE. UU., aquí basado en el proceso de clasificación, en forma de postulados mayores.

El capítulo 6 describe las teorías normativas, que refutan las prácticas existentes y que se constituyen a partir de la metodología deductiva, exponiendo sus fundamentos y sus aspectos: ético, económico, institucional y ecléctico. Los temas de la “*true and fair view*”, coste histórico/moneda nominal, esquemas conceptuales, enfoques *PBAS* (*Principles Based Accounting Standards*) versus *RBAS* (*Rules Based Accounting Standards*), planes de contabilidad y modelado de contabilidad (exploración del concepto de información). El capítulo 7 está dedicado a la *PAT* (*Positive Accounting Theory*), nacida y desarrollada para entornos donde las bolsas de valores juegan un papel importante, como en EE.UU. Esta teoría es radicalmente anti-normativa, considerando que las normas encarnan juicios de valor. La *PAT* parte de la idea de validar la hipótesis de utilidad de la información contable para la toma de decisiones, en el marco de los esquemas conceptuales de la información financiera. Cuestiona el rol institucional de la información financiera y marca una ruptura epistemológica.

Intenta modelar el comportamiento de los agentes incluidos en el proceso de rendición de cuentas y concibe un conjunto de hipótesis, influidas por la *Teoría de la Agencia*. Su metodología de validación empírica es susceptible de ser criticada tanto por el enfoque metodológico, el marco axiomático utilizado, como por los métodos de validación empírica. A pesar de las fundadas críticas, ha generado importantes aportes.

El capítulo 8 se centra en las teorías normativo-condicionales, en particular el trabajo de Mattessich. Esta teoría pretende ser la bisectriz de los programas lógicos y teleológicos de investigación en contabilidad. Evoca una teoría general de contabilidad a buscar y los usuarios y sus necesidades. Plantea la cuestión de los fines y medios de la contabilidad y la verdad única no es un fin para alcanzar. Hay que determinar los fines y, una vez encontrados los objetivos, elegir los medios adecuados. Las tablas incluidas aquí suavizan la descripción abstracta, a saber, las ocho que ilustran la relación fines/medios para

diferentes objetivos. En esta línea, la contabilidad es vista como una ciencia aplicada, con una metodología científica basada en hipótesis, modelos, teorías, proposiciones y axiomas.

El Capítulo 9 está dedicado a las teorías históricas y sociológicas de la contabilidad, las cuales tienen preocupaciones y fundamentos diferentes a las anteriores y están ligadas a corrientes económicas y filosóficas. Las primeras se centran en la necesidad de introducir el papel de la Historia en la evolución de la contabilidad y discutir su relación con el capitalismo. Las segundas argumentan que las normas contables son meras constricciones, supuestamente neutrales, pero encubiertas, son social y políticamente importantes en la distribución de la riqueza.

El capítulo 10 presenta diez líneas de investigación basadas en el paradigma de la utilidad y una en el paradigma abstracto-formal. Para cada línea de investigación se describe su conceptualización (con los autores y las fechas más importantes), las características fundamentales, las dificultades o limitaciones. Abarca un vasto arco temporal y geográfico. El capítulo 11 es inusual y se titula “*metáforas en la epistemología contable*”. Se asume que las metáforas son un primer intento de teorización, citando varios ejemplos (valor/energía, equilibrio, dinámica, clasificación de cuentas y balances, etc.). Ilustrado con cien frases de metáforas de sustitución/comparación contable. Se dice que “*la contabilidad como arte*” es una “*metáfora sin contenido*”, tomando el concepto de arte de Jansen. Basil S. Yamey (1919-2020) se destacó en su búsqueda de obras de arte que ilustraran temas contables (libros, utensilios, dispositivos, retratos, etc.). De él, los autores citan la afirmación de que la inclusión de tales temas es el único punto de conexión entre el arte y la contabilidad.

El capítulo 12 también tiene un enfoque curioso. Se seleccionaron 29 autores clásicos, de diferentes países y escuelas y de un largo período de tiempo (desde Pacioli hasta la actualidad) y se sintetizaron sus teorías en tablas, cada una con los mismos 17 tipos de características. Las conclusiones muestran que en el siglo XIX y la primera mitad del siglo XX, Alemania e Italia tuvieron una gran influencia en la contabilidad, pero en la actualidad dominan autores (y sus teorías) de países anglosajones, que han generado importantes rupturas epistemológicas. El capítulo 13 se titula “*Perspectivas de futuro*” y recuerda la década de los 60 del siglo XX y la influencia norteamericana, en ese momento basada en el normativismo orientado al usuario y concebida como un sistema de información. Sin embargo, en la década siguiente surge la *PAT (Positive Accounting Theory)*, que rechaza los juicios de valor y otras consideraciones normativas. ¿Son estos pensamientos compatibles? Los autores recurren a la metodología condicional-normativa de Mattessich como el compromiso ideal entre estas corrientes de pensamiento en la búsqueda de una teoría general de la contabilidad, que se asume como una ciencia aplicada, una *soft science*. Pedagógicamente, el libro finaliza con el capítulo 14, en el que, capítulo por capítulo, se resumen las conclusiones.

Cada capítulo tiene su propia bibliografía y, al final del libro, hay una “*Tabla de referencias consolidada*”, que ocupa 26 páginas (con obras desde 1494 – Pacioli – hasta 2015). La obra es extensa y densa. Sintetiza la Historia de la Contabilidad hasta Pacioli y, posteriormente, clasificando, describiendo y criticando, expone las numerosas teorías pasadas a lo largo de los siglos, hasta la actualidad. Sin pretender ser un libro de Historia de la Contabilidad, lo es también, aunque elevado, a nivel de teorías. Es otro enfoque, lo que hace que el libro de una manera sin precedentes. La contabilidad nació de la práctica y es esta línea la que suelen desarrollar los libros de su historia. Pero, para terminar, citemos nuevamente (con nuestro absoluto acuerdo, luego de la experiencia vivida) al Prof. Carqueja: “*merece el interés de lectores, profesionales y académicos*”. Lástima que solo exista la versión portuguesa, lo que limita su difusión.