

LA FUNCIÓN DE LA CONTABILIDAD. UNA PERSPECTIVA SOCIO- FENOMENOLÓGICA

THE ROLE OF ACCOUNTING. A SOCIO-PHENOMENOLOGICAL PERSPECTIVE

Jairo Emiro Cuenú Cabezas

RESUMEN

El presente documento es un artículo de reflexión, que tiene como objetivo determinar la función de la contabilidad a partir de la sociología-fenomenológica del austriaco Alfred Schütz; el cual teoriza sobre el mundo de la vida cotidiana, explicando que existen tres clases de productos: los instrumentos, las marcas y las obras de arte. Desde Schütz, la contabilidad es un instrumento y una marca. Instrumento porque es útil para... y marca porque pretende recordar. Esto lo logró haciendo uso de la escritura y la arcilla, elementos que le permitieron manipular la memoria, ya que ésta no tiene la capacidad de recordar todas las acciones humanas. Con la sociología-fenomenológica, se determina que la contabilidad surgió por la poca capacidad de la memoria para recordar todas las acciones humanas realizadas por el hombre en el mundo de la vida cotidiana y en referencia a su zona económica de operación, zona que hace más de 6000 años, en Mesopotamia, había logrado un gran desarrollo con la acumulación, la concepción de la propiedad, la división del trabajo y los aspectos jurídicos; desarrollos que llevaron al hombre a dar orden a sus acciones y a lograr tener más y mejor información para el control; aspecto que logro con la contabilidad. En este orden de ideas en el artículo se determina que la contabilidad no surgió para suplir los fallos de la memoria, sino por la poca capacidad de la memoria para traer al presente todas las acciones humanas, especialmente las de carácter económico.

ABSTRACT

This document is an article from reflection, which aims to determine the role of the accounting from the sociology-phenomenological of the Austrian Alfred Schütz; which theorizes about the world of everyday life, explaining that there are three kinds of products: instruments, brands and works of art. From Schütz, the accounting is an instrument and a brand. Instrument because it is useful for... and marks because the man wants to remember. This achievement by making use of the writing and the clay, elements that allowed him to manipulate memory, since it has the ability to recall all human actions. With the sociology-phenomenological, determines that accounting arose by the limited capacity of memory to remember all human actions carried out by the man in the world of everyday life and in reference to his economic zone of operation, area which more

than 6000 years ago, in Mesopotamia, had achieved a great development with the accumulation, the conception of property the division of labor and the legal aspects; developments that led to the man to order his actions and to achieve more and better information for the control; aspect that achievement with the accounting. In this order of ideas in the article, it is determined that the accounting did not arise to compensate for the failures of memory, but by the limited capacity of the memory for bringing to the present all human actions, especially those of an economic nature.

PALABRAS CLAVES:

Sociología -fenomenológica, Contabilidad, Memoria, función.

KEY WORDS:

Sociology - phenomenological, accounting, memory, function.

1. Introducción

El ser humano, en condiciones síquicas normales, logra explicar su realidad o la realidad a partir de su sentido común, pero también lo hace a partir del sentido científico. El primero, está relacionado con las “experiencias propias” y el segundo, con las explicaciones que dan los seres humanos a partir de unos procesos técnico-metodológicos, los cuales dan como resultado teorías científicas. El hecho es que cuando un ser humano pretende explicar con rigurosidad la realidad, es necesario que ponga en discusión tanto el conocimiento lego como el técnico. El primero, porque da por sentado las cosas del mundo y, el segundo, porque así sea científico genera errores, sin desconocer que el científico también da cosas por sentadas.

Lo que se pretende decir es que tanto la ciencia como el sentido lego no son perfectos. Y al no haber perfección, siempre habrá “puertas” por abrir que permitirán tener una mejor comprensión de la realidad del mundo de la vida cotidiana. La temática del mundo de la vida cotidiana fue introducida por Alfred Schütz a las Ciencias Sociales, en especial a la Sociología, con el fin de comprender la manera como se construye y se significa el mundo social. El estudio de la vida cotidiana, teniendo como referente la filosofía de Edmund Husserl, ha tomado fuerza en las Ciencias Sociales a partir de los desarrollos teórico-conceptuales planteados por Schütz y sus seguidores, tales como Berger y Luckmann (1983), Goffman (2006), Garfinkel (2006), Habermas (1981), Luhmann (1998), Ricoeur, (2004), Dubet (2010), y se ha convertido recientemente en una figura protagónica.

Con Alfred Schütz, se puede entender que la contabilidad es un producto cultural que surgió por medio de la acción humana, con unos propósitos y una función determinada. Desde la socio-fenomenología es claro que la contabilidad no surgió para suplir los fallos de la memoria, tal como lo plantean Méndez y Ribeiro (2012) sino para complementar la capacidad limitada de la memoria para sistematizar todas las actividades humanas llevadas a cabo en el

mundo de la vida cotidiana; en particular, las actividades de carácter económico. No se puede suponer que la contabilidad surgió porque la memoria falla, ya que cuando ésta falla es porque está enferma. En relación a la génesis de la contabilidad y su impacto sobre el desarrollo económico, existen varios trabajos como, por ejemplo, los de Basu, Kirk y Waymire (2009), que plantean la hipótesis que los registros permanentes surgen como complemento a la memoria. El motivo fue el paso de las operaciones económicas de lo comunal a operaciones entre anónimos; en otras palabras, por el desarrollo económico y el aumento de la población. Mattessich (1998), relaciona el desarrollo cultural con la memoria, aduciendo como memoria a los registros contables. Igualmente, Basu y Waymire (2006), plantean que el desarrollo económico tuvo como base la memoria contable.

Estos últimos concluyen, tomando como referente las tablillas en arcilla, que la contabilidad es un instrumento que tiene como función traer información al presente para controlar acciones humanas económicas realizadas en el mundo de la vida cotidiana, y que no registra sólo bienes y servicios, sino que tiene la capacidad, teniendo en cuenta la zona de operación del ser humano, de registrar o marcar tanto el tiempo como el espacio, es decir, el mundo de la vida.

El documento se estructura, en primera instancia, tomando el concepto de sociología fenomenológica y, a partir de éste, se reflexiona sobre dos categorías: mundo de la vida cotidiana y acción. Seguidamente, se diserta sobre la contabilidad, principalmente sobre su historia, presentando los argumentos que afirman que la contabilidad surgió para suplir los fallos de la memoria. Igualmente, se presenta el concepto de función apelando, fundamentalmente, al funcionalismo estructural de Durkheim (2001) y Radcliffe-Brown (1986), el estructural funcionalismo de Luhmann (1998) y la postura interpretativa de Searle (1997). Con este aparato conceptual, se plantea la función de la contabilidad.

El aporte sustancial de la socio-fenomenología a la contabilidad (especialmente a la construcción de la historia de la contabilidad), teniendo como referente la temática de este artículo, es que permite ayudar a comprender la manera como se han realizado los procesos sociales en torno a la contabilidad, ya que desde Schütz (1993), la contabilidad es un producto cultural y como tal, tiene un significado subjetivo y objetivo. El significado objetivo histórico de ésta, según los autores contables Bautista y Veiga (1998), es que surgió para suplir los fallos de la memoria, significado que en este artículo se pone en cuestión. Además, el carácter sociológico e interpretativo de la propuesta epistemológica de Schütz en relación a la teoría de los motivos, especialmente, a los “motivos para”, es una invitación a indagar por los motivos por los cuales se creó la contabilidad y la manera cómo impactó y continúa impactando en el desarrollo económico de la humanidad. Esta teoría de los motivos, sugiere que es en *el durante, en el aquí y en el ahora*, donde es posible identificar elementos de significación que describen y construyen lo real.

2. La sociología fenomenológica de Alfred Schütz

La sociología fenomenológica o socio-fenomenología como también se le conoce, es un enfoque sociológico que originó Alfred Schütz, principalmente en su teoría “La construcción significativa del mundo social. Una introducción a la sociología comprensiva” (Schütz, 1993). Según Schütz, el sociólogo alemán Max Weber concibe el mundo humano como compuesto de tres realidades: la física-material, la de la conciencia individual y el espíritu. Para reducir el “mundo” a la conducta de los individuos, Weber desarrolló un método para las ciencias sociales conocido como *Verstehen*; que Schütz (1993) lo conceptualiza como “la experiencia de sentido común del mundo intersubjetivo de la vida cotidiana”.

2.1 El mundo de la vida cotidiana en Alfred Schütz

La concepción del mundo de la vida, como una realidad cultural e intencionalmente percibida, fue fortalecida por Alfred Schütz con los argumentos del filósofo norteamericano William James, para quien las diversas maneras en que la conciencia es estimulada, constituyen diferentes órdenes de realidad, a los que llama “subuniversos” (Schütz, 2008, p. 197). En “El problema de la realidad social”, Schütz analiza el sentido de la realidad a partir de los planteamientos de William James, sosteniendo que el origen de toda realidad es subjetivo y que todo lo que excita y estimula nuestro interés es real. Pero advierte que existen varias órdenes de realidad: el mundo de los objetos físicos (al que considera el orden principal de realidad), el mundo de la ciencia, de las relaciones ideales, de los ídolos, los diversos mundos sobrenaturales de la mitología y de la religión, los variados subuniversos de sentidos individuales y los mundos de los visionarios y los locos. Sin embargo, para Schütz “... hay un mundo que tiene un especial estilo cognoscitivo, y es el mundo de la vida cotidiana (MVC), llamado por él ‘(...) la realidad eminente o suprema’ (Schütz, 2008, p. 215), porque en ésta se da la intersubjetividad, la comunicación y la acción.

2.1.1 El concepto de acción en Schütz

Uno de los rasgos fundamentales del mundo de la vida cotidiana, y el que nos interesa tratar aquí, es la acción, definida por Schütz como “...la conducta humana como proceso en curso que es ideado por el actor de antemano, es decir, que se basa en un proyecto preconcebido”. Con el término “acto” designa “...el resultado de este proceso en curso, es decir, la acción cumplida...” (Schütz, 2008, p. 86). De este modo, la acción puede ser latente o manifiesta; latente cuando hay la intención de hacer algo y manifiesta cuando la acción se inserta en el mundo, es decir, lo modifica.

Para actuar en el mundo es imperioso y necesario concebir un plan, el cual Schütz denomina “proyecto”. El proyecto es fantaseado en *el tiempo futuro perfecto*, porque el actor

no ha llevado a cabo acciones para realizar el acto o las acciones correspondientes, porque “(...) *la acción concreta y sus vivencias acompañantes aún no han ocurrido*”. Este contexto es llamado por el austriaco como contexto motivacional o el motivo para la acción. La acción, para el vienés, se compone de un motivo “para” que siempre representa futuro y un motivo “porque” que representa el pasado, es decir, lo que llevó a un sujeto a realizar tal acción (Schütz, 1993). Al ser la acción, una vivencia guiada por un plan preconcebido, el proyecto “(...) *es sólo la sombra de una acción, una reproducción anticipativa*” (Schütz, 2008, p. 97). El proyectar se realiza con la imaginación, pero difiere del mero fantaseo en el que tiene la probabilidad de ocurrir. El proyectar se caracteriza fundamentalmente por ser un “*fantaseo motivado*” (Schütz, 2008, p. 90 y ss.), es decir, un pensar en modo potencial que exige que se determinen los medios y fines para lograr el propósito.

2.1.1.1 El producto de la acción

Al ser el acto el resultado final de lo que el sujeto proyectó, el acto tiene de una u otra forma injerencia en el mundo social. Los actos pueden ser movimientos, gestos o también artefactos. Son objetivaciones en las que se manifiestan las vivencias del otro. Como son productos de la acción, constituyen *ipso facto* evidencias de lo que ocurrió en la mente de los actores que lo constituyeron. Los actos pueden interpretarse de manera subjetiva y objetiva. La interpretación del acto depende del enfoque de atención del individuo. Si se centra sobre el objeto, tal cual es, es decir, independiente de quien construyó el objeto o realizó el acto, se está frente a una interpretación objetiva. El significado en este caso, y según el austriaco:

(...) sólo podemos predicarlo del producto como tal, es decir, del contexto de significado ya constituido de la cosa producida, cuya producción real dejamos entretanto de tener en cuenta. El producto es entonces, el resultado final del proceso de producción, algo que está terminado y completo. El producto es fruto de las sedimentaciones pasadas de la persona que lo realizó (...) (Schütz, 1993, p. 162).

Cuando un individuo desea conocer qué paso en la mente de la persona que realizó el acto, se está hablando del significado subjetivo del producto. Según Schütz (1993), el significado subjetivo del producto hace referencia a que somos capaces de recapitular en nuestra mente en simultaneidad o casi simultaneidad (ver pintar un cuadro), los actos políticos que constituyeron la vivencia del productor. Respecto a la diferencia del significado subjetivo y objetivo, se concluye que el significado objetivo sólo consiste en un contexto de significado dentro de la mente del intérprete, mientras que el significado subjetivo se refiere, más allá de éste, a un contexto de significado dentro de la mente del productor.

Los productos son el resultado de una acción motivada que objetiva un conocimiento subjetivo y lo hace experienciable para otro. Schütz señala tres tipos de producto: las marcas, las herramientas y las obras de arte. Las marcas “*son los resultados de actos creados por el actuante a fin de consolidar un elemento definido de conocimiento y recordarlo*” (Schütz y Luckmann, 2003, p. 162). Por ejemplo, la señal dejada por un caminante sobre algo para recordar el camino de vuelta. La marca “*(...) funciona como un recordatorio subjetivo (...) está separada de todo contexto intersubjetivo (...) La marca ‘no tiene nada que ver’ con lo que debe recordarme; esto y aquella están en un contexto interpretativo simplemente porque yo lo establecí*” (Schütz, 2008, p. 277).

Las herramientas, al igual que las marcas, son objetivaciones de conocimiento subjetivo, pero difieren de las marcas en que éstas son productos motivados, cuyo objetivo es “objetivar” para el sujeto un determinado elemento subjetivado de conocimiento. Tales objetivaciones pueden ser interpretadas por otros, mientras que las herramientas son objetos del mundo de la vida cotidiana utilizados en actos que lo modifican. Es decir, las herramientas son un producto motivado que sirve para llevar a cabo una acción o solucionar un problema cotidiano. Schütz (1993, p. 229), también define la herramienta como:

(...) una cosa-para; sirve a un propósito y se la produjo para que cumpliera ese propósito. Por lo tanto, las herramientas son el resultado de actos humanos pasados y constituyen medios para la realización futura de fines. Podemos concebir entonces el “significado” de la herramienta en función de la realización medio-fin. Pero a partir de este contexto objetivo de significado, es decir de la relación medio-fin en función de la cual se entiende la herramienta, uno puede deducir el tipo ideal de quien la usa o produce sin pensar en ellos como personas individuales reales.

Las obras de arte, para Algarra (1993, p. 162) y sustentado en Schütz, ni son objetivaciones de conocimiento hechas por el actor para sí mismo, como las marcas, ni son objetivaciones para solucionar problemas. La obra de arte es creada como una interpretación para otros que objetiva en productos cotidianos la solución de problemas. En palabras de Schütz (1993), “*Solo en un caso, límite, se puede imaginar que el motivo para la creación de una obra de arte es que sea una ‘objetivación’ solamente para el productor, como en el caso de las marcas, o que esté inserta en ‘cadenas funcionales’ puramente pragmáticas en el dominio cotidiano de la vida, como en el caso de una herramienta*”. Empero, pueden concebirse obras de arte que se superpongan con marcas y herramientas. Los factores esenciales que caracterizan a un producto como obra de arte son, precisamente, que ésta es creada como una interpretación para otros, y que “objetiva” la solución de problemas en productos cotidianos.

Ahora, el hombre mediante su acción ha creado diversos productos culturales, como la escritura, las diversas maquinarias para la producción, la empresa y también ha creado un producto cultural que es uno de los más significativos en el devenir humano: la ciencia y, entre éstas, la contabilidad.

2.2 La contabilidad

La contabilidad es una actividad humana tan antigua como el hombre y la sociedad. El hombre desde que intentó realizar acciones para satisfacer sus necesidades individuales (conservación de la vitalidad) y de establecer actividades con otros, tuvo la necesidad de intercambiar productos, de controlarlos, de saber cuánto tenía y cuánto debía, prácticas en las cuales ha necesitado de la contabilidad. El dato más antiguo de la contabilidad data de mediados del año 6.000 a.C., época en la que se considera que “(...) *había elementos necesarios para poder considerar la existencia de la actividad contable; por un lado: la escritura y los números, por otro: todos los elementos económicos para la imperante necesidad de auxiliarse de la contabilidad; la concepción de la propiedad, el gran volumen de operaciones, la aceptación general de una unidad de valor, y quizás, aunque, no muy desarrollado, el crédito en los mercados que ya eran pertinentes*” (Gertz, 1999, p. 23). Este autor argumenta, que el antecedente más remoto de documentos escritos sobre contabilidad es el de una tablilla de arcilla que actualmente se conserva en el museo Semántico de Harvard, en Boston. Recurriendo a la historia de las matemáticas dice que:

Dicha tablilla se considera como el testimonio contable más antiguo de que se tiene noticia, su origen sumerio nos indica, que fue en la Mesopotamia, donde ya miles de años antes había tenido origen una civilización, donde la actividad económica llegó a tener gran importancia, dando origen a que se practicaría la contabilidad; la tablilla de barro, fue escrita cuando la arcilla estaba aún fresca, con un palo puntiagudo o punzón; las marcas hechas con el mismo, son como puntas de flechas o triángulos de aquí que se las haya llamado cuneiformes del latín *cuenues* (triangular) (Gertz, 1999, p. 53).

Del mismo modo, Basu y Waymire (2006), señalan que el primer uso conocido de registros de transacciones contables se dio en la antigua Sumeria, en el sur de Mesopotamia (actual Irak), alrededor del año 8.000 a.C., período en el cual los sumerios inventaron varias maneras de grabar permanentemente las transacciones económicas; hecho que ocurrió varios milenios antes de que apareciera la escritura. Los sumerios comenzaron a usar la piedra y la arcilla “cocida” entre los años 8.000 y 7.500 a.C., con el fin de representar las materias primas agrícolas que físicamente habían recogido. Hacia el año 4.000 a.C., utilizaron señales para significar artículos manufacturados. La tablilla, para Méndez y Ribeiro (2012), Bautista y Veiga (1998), surgió para suplir los fallos de la memoria, es decir, esa era o fue según estos

autores su función inicial. Afirman al explicar la evolución de la contabilidad que existieron tres fases, en una de ellas, es decir, en la primera “(...) *los documentos contables tenían como finalidad suplir los fallos de la memoria cuando, por la amplitud de las operaciones de crédito, los comerciantes se vieron compelidos a consignar por escrito algunas de sus transacciones. Es la contabilidad de tipo **memorial***”. (Bautista y Veiga, 1998, p. 400.)

De hecho, esta tesis es sostenida por Silva (1975, citado por Gonçalves y Carvalho, 2009, p. 36) quien afirma que:

La génesis de la contabilidad se explica por la necesidad temprana sentida por el hombre de suplir las deficiencias de su memoria mediante un proceso de clasificación y registro que le permitiese recordar fácilmente las sucesivas mutaciones de cualesquiera grandezas conmensurables y variables (como por ejemplo, una deuda, u stock) en orden a poder determinar en cualquier altura la nueva medida o extensión de las mismas.

En este orden de ideas, (Basu et al., 1984, p.46) a partir de las afirmaciones realizadas por Adam Smith en su libro “La riqueza de las naciones” publicado en 1776, y las posteriormente desarrolladas por Douglass North (1991), plantean que los registros contables son necesarios para el surgimiento de economías complejas, tal como se evidencia en los registros de las sociedades mesopotámicas de hace 10.000 años. Para Adam Smith, el desarrollo de la economía está sujeto a la división del trabajo y a la creación de la riqueza; mientras que, para North, depende de las instituciones. Desarrollan, (Basu et al., 1984) la tesis que para que haya desarrollo económico son necesarios los registros contables, ya que el desarrollo requiere de una memoria fiable del comportamiento económico pasado y, además, la memoria contable ayuda mantener la confianza en las relaciones económicas, al igual que alienta la reciprocidad cuando un determinado grupo comienza a desarrollarse o expandirse. Para Mattessich (2008), la contabilidad originó la escritura y el desarrollo cultural. Los registros contables, dice, como medio de memoria, junto con otras instituciones, como las normas, promovieron la confianza para transacciones económicas más complejas, es decir, de mayor volumen. Igualmente, para Basu y Waymire (2006), en relación a la contabilidad frente al desarrollo cultural, sostienen que la aparición de registros contables precede a la aparición de un poder judicial, jerarquías administrativas y a la ampliación del crédito, lo que sugiere que los registros contables fueron una institución fundamental. En este sentido, para ellos, la función de la contabilidad básica de mantenimiento de registros es un precursor del desarrollo económico a través del intercambio impersonal y la división del trabajo.

Desde la época de la tablilla hasta la actualidad, las marcas realizadas por el hombre en la tablilla han tenido una gran cantidad de cambios, dando más organización a la contabilidad, sobre todo al sistema de registro. Para Carmona y Ezzamel (2007), por ejemplo, con la

evolución de la escritura, el contenido de los registros contables se hizo más informativo para las personas implicadas en las transacciones económicas, ya que con el lenguaje se fueron clarificando las relaciones entre los registros y sus funciones. De esto dan cuenta textos sumerios antiguos. En Roma, por ejemplo, según Bautista y Veiga (1998), abundan las huellas de una contabilidad organizada. Las grandes empresas agrícolas en las que trabajaban numerosas personas, exigían una contabilidad detallada. Además, a partir del siglo XIV o, tal vez del I XIII, nace en Italia el sistema de partida doble, donde la contabilidad pasó de ser un registro unilateral de transacciones a ser:

(...) un conjunto completo y redondo de registros, totalmente interrelacionados entre sí, que ofrecen una visión global y, al mismo tiempo, tan detallada como se quiera, de la empresa, en la que pueden hallar acomodo, en su debido sitio, todas las operaciones y transacciones realizadas por la misma, sin que falte una sola de ellas, por pequeña o insignificante que pueda parecer. (Hernández, 2005, p.107)

La contabilidad mostró, en su desarrollo, estar vinculada con lo económico, por eso para Túa (1995), “(...) *la contabilidad y la actividad económica han estado íntimamente unidas desde el nacimiento de la primera*”. De hecho Túa (1995, citando a Gonzalo, 1983), afirma que la función de la contabilidad es registrar, coleccionar y presentar verdades económicas. El fin último de la contabilidad:

(...) no es registrar metódicamente algunos hechos de la realidad social (técnica), ni tampoco elaborar o diseñar normas sobre la confección de estados contables para resolver cuestiones de hecho (tecnología social), sino valerse de los instrumentos de información elaborados para obtener conocimientos metódicos y sistemáticos de la porción de la realidad considerada (...) se la [entiende] como una disciplina científica social, con identidad propia.

A finales del siglo XX e inclusive a inicios del XXI, con las crisis económico-financieras, la función de la contabilidad es generar confianza. De hecho, Cañibano y Gonzalo (1996, citando a Garnier, 1947), afirman que la contabilidad ha traspasado felizmente las fronteras que la situaban como una disciplina ligada al ámbito de los registros (captación y representación de datos) hacia una nueva concepción que pone su énfasis en los aspectos comunicacionales (suministro de información).

3. El concepto de función

El término función tiene su origen en la disciplina matemática, sus raíces yacen en el mundo antiguo, especialmente en la sociedad babilónica. En la historia de las matemáticas se le da crédito al matemático suizo Leonhard Euler por precisar el concepto de función. El

término, después de ser utilizado en la matemática, ha transitado por diversas disciplinas, entre ellas las de las Ciencias Sociales y sobre todo en la Sociología, disciplina en la cual el término tiene diferentes significados.

Para Durkheim (2001, p. 57), quien fue uno de los primeros sociólogos en tratar el concepto de función:

La palabra función se emplea en dos sentidos diferentes; o bien designa un sistema de movimientos vitales, abstracción hecha de sus consecuencias, o bien expresa la relación de correspondencia que existe entre esos movimientos y algunas necesidades del organismo. Así se habla de la función de la digestión, de respiración, etc.; pero también se dice que la digestión tiene por función la incorporación en el organismo de subsistencias líquidas y sólidas destinadas a reparar sus pérdidas; que la respiración tiene por función introducir en los tejidos del animal los gases necesarios para el mantenimiento de la vida, etc. En esta segunda acepción entendemos la palabra. Preguntarse cuál es la función de la división del trabajo es, pues buscar a qué necesidad corresponde (...)

En este sentido, Durkheim (2001) entiende por función dar cuenta de una necesidad de la sociedad. Otro tratadista de las Ciencias Sociales del concepto de función es el antropólogo Radcliffe Brown (1986.), quien determina que “(...) *función es la contribución que una actividad parcial hace a la actividad total de la que forma parte*”. Posteriormente, otros tratadistas del concepto de función han sido Merton (1964) y Parsons (1967). Sin embargo, uno de los que más aportó fue este último, cuyas contribuciones fueron recogidas por Niklas Luhmann (1998.), especialmente en su teoría de los sistemas sociales.

Luhmann, para Arriaga (2003), retoma la crítica al funcionalismo y a la teoría parsoniana, pero desde una óptica totalmente diferente. Luhmann no critica el funcionalismo estructural de Parsons en su pretensión de constituirse en una gran teoría, sino que la objeta porque su intento globalizador fracasa al enfrentarse al tema de la sociedad. A partir de esta crítica, Luhmann define su postura teórica como funcional-estructuralismo que, a diferencia del estructural-funcionalismo parsoniano, no considera que haya ciertas estructuras dadas que deban ser sostenidas por funciones requeridas, sino que es la función – que puede ser cumplida por diversos equivalentes funcionales – la que antecede a la estructura.

Para Luhmann (1998, p. 47), complejo designa “(...) *aquella suma de elementos conexos en la que, en razón de una limitación inmanente a la capacidad de acoplamiento, ya no resulta posible que cada elemento sea vinculado a cada otro, en todo momento. El concepto ‘limitación inmanente’ remite a la complejidad interior de vinculación de los*

elementos, a la que ya no puede acceder el sistema y que posibilita, a su vez, su ‘capacidad de unidad’”. Desde este punto de vista de la necesidad de reducción, la complejidad:

(...) es la medida de la indeterminación o la carencia de información. La complejidad es, vista de este modo, aquella información que le hace falta al sistema para poder aprehender y describir con justeza a su entorno (complejidad del entorno) y asimismo (complejidad del sistema). Desde el punto de vista de los elementos particulares -por ejemplo, para determinadas acciones o procesamientos de información del sistema-, la complejidad sólo es relevante en este segundo sentido, es decir, sólo como un horizonte de selección (...) la complejidad implica multiplicidad de elementos (en este caso de acciones) que sólo pueden enlazarse selectivamente. La complejidad significa, por lo tanto, coacción de selección (Luhmann, 1998, p. 450).

En este orden de ideas, se concibe el concepto de función desde Niklas Luhmann como un mecanismo de reducción de la complejidad.

Unos de los tratadistas del concepto de función, no sociólogo, es Searle (1997), quien en el libro “La construcción de la realidad social” aborda las Ciencias Sociales, y es en éste, en el que plantea el concepto de función. En Searle, el concepto de función se puede entender como imposición o asignación. De hecho, afirma que “*La primera pieza del aparato teórico que necesito es la que llamo ‘asignación (o imposición) de función’, que significa la capacidad de los seres humanos y otros animales para imponer funciones, tanto a los objetos naturales, cuanto a aquellos especialmente creados para ejecutar las funciones asignadas*”, es decir a los objetos culturales. De acuerdo con Searle (1997, p. 33), “(...) *las funciones nunca son intrínsecas a la física de ningún fenómeno, sino que son externamente asignadas por observadores y usuarios conscientes. En una palabra: ‘las funciones nunca son intrínsecas sino relativas al observador’*”.

Searle divide la función en agentiva y no agentiva. Las funciones agentivas constituyen “(...) *casos de usos que los agentes dan intencionalmente a objetos*”. Afirma que “*un objeto fabricado para cumplir una función agentiva puede usarse para cumplir otra, como se apunta cuando se dice, por ejemplo, ‘que este martillo es mi pisapapeles’*”. Las funciones no agentivas “(...) *no se imponen a objetos con propósitos prácticos, sino que se asignan a objetos y procesos que se dan naturalmente como parte de una explicación teórica del fenómeno en cuestión*” (Searle, 1997, p. 43).

Con el ánimo de fijar una terminología para comprender la realidad social, Searle adopta las siguientes convenciones:

- a. Como todas las funciones son relativas al observador, diré que todas las funciones son *asignadas* o, lo que viene a ser lo mismo, *impuestas*.
- b. Dentro de la categoría de las funciones asignadas, algunas son funciones *agentivas*, porque tienen que ver con el uso que los agentes dan a las entidades, verbigracia, la función de las bañeras es servir para tomar baños.
- c. Dentro de la categoría de las funciones asignadas, algunas son funciones *no agentivas*, porque se trata de procesos causales naturales a los cuales hemos asignado un propósito, verbigracia, la función del corazón es bombear sangre.
- d. Una categoría especial, dentro de las funciones agentivas, es la de aquellas entidades cuya función agentiva es *simbolizar, re-presentar, valer por*, o -en general- *significar* una u otra cosa.

4. La contabilidad como instrumento y como marca

4.1 La contabilidad como instrumento

La contabilidad desde la sociología fenomenológica es un instrumento que marca las acciones del hombre en el mundo de la vida cotidiana, acciones que tienen esencialmente un carácter económico. Como instrumento, la contabilidad es un medio que sirve para alcanzar un fin. La noción de instrumento está ligada con una tarea, la cual está asociada a su vez con un objeto. El instrumento autoriza al usuario a actuar sobre el objeto. La noción de instrumento, según Del Castillo y Montiel (2009), aparece en los trabajos de Rabardel (1995) y está asociado con dos elementos: un objeto y un sujeto.

Rabardel (1995, p. 72, citado por Del Castillo y Montiel, p. 72), precisa su definición de instrumento, afirmando que:

La posición intermedia del instrumento lo hace un mediador de las relaciones entre el sujeto y el objeto. Constituye un universo intermedio cuya característica principal es pues doblemente adaptarse al sujeto y al objeto, una adaptación en términos de propiedades materiales y también cognoscitivas y semióticas en función del tipo de actividad en el cual el instrumento se inserta o está destinado a insertarse.

La contabilidad es un instrumento porque la tablilla, primer esbozo de la contabilidad, tal como se conoce hoy, media entre un sujeto y un objeto; el sujeto es un actor económico que necesita información para controlar y el objeto es la información. En este sentido, la tarea de la contabilidad es traer información al presente de acciones económicas realizadas por un sujeto en el mundo de la vida cotidiana, el cual se estructura espacial y temporalmente. El sujeto estructura el mundo a partir de su zona de operación, que tiene un marcado carácter

económico. La zona de operación, para Schütz y Luckmann (2003), abarca los objetos que pueden ser tocados y vistos, es decir, es la zona de manipulación de objetos. Pero ¿qué objetos manipula el hombre para crear la contabilidad? ¿Por qué manipular dichos objetos?

El hombre para crear la contabilidad manipula la escritura y la arcilla. Los creadores de la contabilidad, es decir, de las tablillas, la concibieron porque ya tenían, en su acervo de conocimiento, la experiencia de lo que pretendían lograr; habían realizado actos en el pasado de la misma clase, actos como la escritura pictográfica, los cuales proyectaron o el hombre iluminó con sus experiencias pasadas (escritura pictográfica) que estaban almacenadas en su acervo de conocimiento, que ya estaban ordenadas y las proyectó en un acto, lo que le permitió concebir a la escritura y la arcilla como un medio de registro, es decir, la escritura pictográfica fue uno de los medios para asentar operaciones, el otro medio es la arcilla. El acto logrado son las tablillas.

Con las tablillas, el hombre objetivizó o manifestó sus vivencias, ¿pero cuáles vivencias? Vivencias relacionadas con acciones económicas. Dichas vivencias objetivizaron a las tablillas como una herramienta, una cosa que sirve para un propósito, que es traer información al presente. La contabilidad es una objetivación de conocimiento subjetivo, que surgió para llevar a cabo una acción o solucionar un problema cotidiano, el problema de saber qué se tenía, qué se debía, qué se había perdido con una inundación, con un incendio forestal, cuánto se ganó o se perdió con un intercambio o por un robo.

El fin de la tablilla, es decir de la contabilidad, para los creadores, debe establecerse teniendo en cuenta lo que Schütz (1998) manifiesta sobre la acción humana, es decir, la acción es intencional y como tal, tiene un motivo “para” y un motivo “porque”. El motivo “para” de la contabilidad es que fue creada para traer información al presente, es decir, para recordar, y el motivo “porque”, entendido como las causas que llevaron a la necesidad de construir un instrumento para recordar, es que el ser humano, al escribir sobre el la arcilla, ya tenía conciencia de que era propietario de algo, y ese algo necesitaba controlarlo. En otras palabras, el motivo “porque” es el ser consciente de la propiedad que necesitaba controlar.

El problema para los científicos sociales es conocer o saber ¿qué acción o acciones llevaba a cabo el hombre (s) que creó y qué problemas intentaba (n) resolver con los registros? ¿Cuál fue el propósito de su creador o creadores? O, en otras palabras, ¿cuáles fueron los fines y medios de su creación? ¿La contabilidad surgió como elemento económico o por disposiciones económicas, o en su desarrollo se objetivizó hacia lo económico? Los teóricos contables, en gran medida, confluyen en que:

- a. **La acción realizada tenía fines económicos**, porque el hombre fue consciente de que era propietario y necesitaba del control.

- b. **Los medios:** la escritura y la arcilla, con los que logró tener información sobre su propiedad. En la antigüedad, para Bautista y Veiga (1998.), el libro fundamental era el *Codex accepti et expensi*, libro de ingresos y gastos.
- c. **La intencionalidad,** resolver un problema, conocer o saber qué poseía, es decir, para los teóricos contables, suplir los fallos de la memoria.
- d. **El objeto,** la información.

La tablilla funciona como memoria, en un triple sentido:

(...) testimonia y permite el acceso al pasado y a la historia en general, en la medida en que sólo a través de la conservación de rastros materiales se puede ser conscientes del tiempo; encadena las nuevas generaciones a modalidades, históricamente determinadas, de interactuar con el mundo y de acumular experiencias; permite, a través de la fijación presupuesta en él, la reiteración exacta de la experiencia, lo que constituye la condición de objetividad de todo saber, incluido naturalmente el saber científico (Sei, 2004).

El concepto de memoria nos remite al pasado, de hecho Ricoeur (2004, p. 33) afirma que “*La memoria es del pasado*”. La memoria, según Ballesteros (1999), es un proceso psicológico que sirve para almacenar información codificada que puede ser recuperada, unas veces de forma voluntaria y consciente y otras de manera involuntaria. La función de la memoria es codificar, registrar y recuperar grandes cantidades de información que resultan fundamentales para la adaptación del individuo a la vida cotidiana. Por esto, Jelin (2001) plantea que para abordar la temática de la memoria es necesario involucrar a los recuerdos y olvidos, narrativas y actos, silencios y gestos. Hay en juego saberes, pero también hay emociones. Y hay también huecos y fracturas. En este sentido, el registro contable, en las tabillas, tiene el fin de recordar algo para el actuante, con el objeto de controlar la propiedad. A pesar de que las épocas son diferentes, la intención primera de la contabilidad es la misma, es decir, recordar algo para controlar y se pretende recordar porque la memoria no tiene la capacidad de traer al presente información sobre todas las acciones realizadas por un sujeto o ser humano en el mundo de la vida cotidiana.

Los *recuerdos* son imágenes del pasado que se archivan en la *memoria*. Esos recuerdos sirven para traer al presente algo o a alguien. Los *recuerdos* se definen “(...) como una reproducción de algo anteriormente aprendido o vivido, por lo que están vinculados directamente con la experiencia”¹. La memoria, dice Jelin (2001), en tanto “*facultad psíquica con la que se recuerda*” o la “*capacidad, mayor o menor, para recordar (retener cosas en la*

¹ <http://www.ayuda-psicologia.org/2008/08/memoria-y-recuerdos.html>

mente)”, ha intrigado desde siempre a la humanidad. Se puede decir sin miedo a equivocarse que la adaptación a las demandas de la vida cotidiana es posible gracias a la adaptación de la memoria, a su funcionamiento adaptativo. La memoria se ha ido desarrollando a lo largo de la historia de la especie para responder a las necesidades de adaptación al medio y de la selección natural. Cuando se habla de fallas de la memoria se dice de ésta, que no está funcionando bien, es decir, que está enferma; porque el concepto de falla remite a defecto de una cosa. “*La memoria falla, entre otras cosas, cuando hay exagerado consumo de alcohol o drogas ilícitas, insuficiente oxígeno en el cerebro (paro cardíaco, paro respiratorio, complicaciones de anestesia, por infecciones del cerebro tales como la enfermedad de Lyme, sífilis o VIH/SIDA o Alzheimer)*”².

En este orden de ideas, cuando en contabilidad se dice que ésta surgió para suplir los fallos de la memoria, se toma la capacidad o los límites de la memoria como una falla, o sea como una enfermedad y en realidad no es que la memoria para los creadores de los registros contables haya fallado, sino que la memoria tiene límites para traer al presente todas las acciones realizadas por un sujeto, especialmente en su mundo de la vida cotidiana. De hecho, para Ricoeur (2004, p. 129) refiriéndose a la memoria, dice metafóricamente, que los recuerdos se distribuyen y organizan en niveles de sentido, en archipiélagos, eventualmente separados por precipicios. La memoria sigue siendo la capacidad de recorrer, de remontar el tiempo, sin que nada prohíba – en principio – proseguir, sin solución de continuidad este movimiento. En otras palabras, el pasado recordado y el presente tienen una continuidad temporal que se da a través de la memoria. Pero, cuando no hay continuidad se cae en el olvido (Jelin, 2001) que responde a la borratura de hechos y procesos del pasado, producidos en el propio devenir histórico.

Para lograr recordar o no olvidar, el sujeto hace uso de la escritura. “*La escritura es la frontera entre la memoria y la historia*” (Lythgoe, 2000, p. 5). Es decir, con la escritura el hombre puede traer al presente acontecimientos pasados. Esto porque la memoria, a pesar de que intenta ser fiel con el pasado, no tiene la capacidad de articular o traer al presente todo lo acontecido en el mundo de la vida cotidiana. En este orden de ideas, los primeros contables lo que hicieron con la escritura sobre la arcilla fue manipular la memoria; porque ésta no tiene la facultad o capacidad de recordar todas las acciones del sujeto en su aquí y ahora, es decir, las acciones realizadas en su zona de operación. La manera de manipular la memoria fue a través de la escritura, con la cual lograron, a partir de otro instrumento (la arcilla) los registros numéricos. Pretendían registrar operaciones económicas, porque el hombre ya tenía una concepción de la acumulación y la propiedad y necesitaba información sobre ésta para lograr controlar lo que poseía o debía o se perdía. El querer controlar la propiedad fue lo que motivó

² MedlinePlus. Servicio de la Biblioteca Nacional de Medicina de EE.UU. Disponible en: www.nlm.nih.gov/medlineplus/spanish/ency/article/003257.htm - Consultado 23/06/2012.

la contabilidad. Cuando afirmamos que lo que pretendían realizar los primeros contables era manipular la memoria, lo hacían con el fin de obtener información, porque es información lo que la memoria almacena, olvida o recuerda. En otras palabras, la esencia de la contabilidad, es decir, lo invariable en ella, es recordar información, traer al presente información, con el fin de controlar la propiedad.

En este orden de ideas, la contabilidad como instrumento, no es producto del azar humano. Como producto cultural, en términos de Schütz (1964), surgió de manera intencional, de forma voluntaria y consciente. Surgió por un plan preconcebido, es decir, hubo una conducta consciente de lo que se quería lograr; además, hubo claridad sobre el contexto motivacional de la acción, en el motivo “para” de la acción. En otras palabras, la función de la contabilidad, desde Luhmann (1998), y teniendo en cuenta que un instrumento es siempre funcional, la función de la contabilidad es reducir la complejidad en el control de los recursos, brindando información. En este sentido, la función de la contabilidad no es registrar transacciones ni medir hechos económicos, ni cuantificar ni generar confianza. Su función agentiva, es decir, el uso que los agentes le dan, es ser un sistema de registro de transacciones económicas, un medio para medir hechos económicos, cuantificar y generar confianza. Éstas son funciones agentivas asignadas, es decir, dependen del uso que le dé el contador o usuario. Al ser la función de la contabilidad controlar la propiedad de un actuante, la contabilidad no nació pública, nació privada. Es decir, la información obtenida en las tabillas servía exclusivamente a un sujeto, no era una información para terceros, esto porque:

(...) la memoria aparece como radicalmente singular: mis recuerdos no son los vuestros. No se pueden transferir los recuerdos de uno a la memoria del otro. En cuanto mía, la memoria es un modelo de lo propio, de posesión privada, para todas las vivencias del sujeto. En segundo lugar, en la memoria parece residir el vínculo original de la conciencia del pasado. Lo dijo Aristóteles, lo volvió a decir con más fuerza Agustín: la memoria es del pasado, y este pasado es el de mis impresiones; en este sentido, este pasado es mí pasado (...) (Ricoeur, 2004, p. 33).

En este sentido, la contabilidad se creó para brindar información al actuante de la contabilidad, no se creó para dar información a terceros. La información generada para terceros surge por el desarrollo económico, por la necesidad de intercambio, por el control del Estado sobre lo privado y los inversionistas. Pero la información contable es del actuante y hace parte de su ámbito privado.

4.2 La contabilidad como marca

La contabilidad, tomando como referente la sociología schütziana, es una marca, porque asienta o registra acciones humanas pasadas con el fin de recordarlas. Como marca, y

teniendo en cuenta las coordenadas del mundo de la vida cotidiana, especialmente del aquí, el actor o sujeto de la contabilidad, inició marcando su aquí, es decir, su zona de operación en relación con aspectos económicos (bienes); de hecho:

La moderna teneduría de libros probablemente empezó con una especie de diario de la marcha de la vida de un hombre de negocios, una crónica en la que se mezclaban notas sobre transacciones comerciales, derrotas y victorias militares y acontecimientos sociales, todo junto sin nada más que un signo de puntuación entre una nota y otra, suponiendo que lo hubiera. Los italianos llamaban a este sistema *ricordanza* (Crosby, 1998, p. 168).

En este sentido, todo lo que marca el sujeto que creó o que crearon la contabilidad está en relación con su cotidianidad, es decir, con su mundo circundante que, en primera instancia, es la zona de operación, determinada por lo económico. Tomemos por ejemplo, la Edad Antigua, donde la zona de operación, en términos contables, giraba en torno al registro del grano, el ganado, la sal. En la Edad Media, ya existían registros sobre barcos y esclavos; en la Edad Moderna, entendida desde el siglo XVIII, con la industria, se marca la gestión administrativa, el medio ambiente. Hoy, siglo XXI, la zona de operación de la Contabilidad se concentra en el conocimiento, entre otros. Es más, tomando como referencia el texto del profesor Rojas (2003), se puede inferir y dar cuenta de que la contabilidad, como ciencia social, tiene la capacidad de marcar, sistematizar, clasificar y cuantificar hasta los actos inhumanos organizacionales. De hecho “Para la contabilidad del capitalismo industrial la naturaleza no existía como tal, en tanto lo que no se expresaba en precios del mercado no era un referente para ella” (Ariza, 2007). Con esto, lo que se pone en cuestionamiento del significado objetivo de la contabilidad es su cuestión como marca.

Un ejemplo aproximado a la contabilidad como marca, se puede mostrar de los argumentos de Goldberg (1974) quien dice que cualquier informe de contabilidad, en cualquier forma y en cualquier término que se pueda expresar, es un resumen o resultado de las cosas que han sucedido. En el caso de un estado de resultados, se tiene un resumen de lo que se ha llevado a cabo – de las diversas actividades, transacciones, y así sucesivamente – durante un período determinado. La hoja de balance, o como frecuentemente se le llama hoy en día, el Estado de Situación Financiera, expresa los resultados de las cosas que han ocurrido en el pasado. Otro informe, el Estado de Cambios en la Situación Financiera, que hemos utilizado para llamar a un estado de fondos, también es una declaración de las cosas que han ocurrido durante un período. Para designar lo ocurrido, en un contexto, el autor utiliza el término evento: el pago de un cheque, el recibo de un dividendo, el depósito de una serie de controles en una cuenta bancaria, la compra de una mercancía, la venta de una mercancía, y así sucesivamente, todos estos son eventos separados que están condicionados por el espacio y el tiempo.

La contabilidad desde la sociología-fenomenológica, teniendo en cuenta que el mundo de la vida cotidiana, tiene una estructura temporal y espacial, lo que marca o registra en últimas, es el mundo de la vida; y éste tiene una estructura espacial y temporal. De hecho, para Túa (1995, p. 50):

Existe una evidente vinculación entre la contabilidad y el entorno en que se desenvuelve, de manera que aquella se encuentra supeditada a éste y, a la vez, es capaz de incidir en el mismo; ambos han evolucionado constantemente, en un diálogo e interrelación mutua, de manera que la contabilidad ha reflejado los cambios del entorno y, a su vez, ha incidido también en ellos. Las definiciones de contabilidad, como es lógico, han aceptado aquel devenir, siguiendo una evolución similar.

En otras palabras, la contabilidad no marca o registra solo bienes y servicios, sino que marca o registra el tiempo y el espacio. El problema es que no es claro ¿cuál es la concepción de tiempo y espacio en la contabilidad? ¿Qué es el tiempo y el espacio para la teoría de la contabilidad? ¿Qué relación hay en la contabilidad entre espacio y tiempo? ¿Qué se ha registrado del espacio en la contabilidad? En otras palabras, la contabilidad no solo tiene la capacidad de sistematizar, marcar o registrar bienes y servicios, sino también el mundo físico y el natural. Esto porque con la contabilidad el hombre registra lo que posee y debe, y esto está en el mundo de la vida; el cual se estructura a partir de una realidad física (que contempla el mundo inerte), una realidad natural (que compete a los organismos vivos) y un mundo cultural, el cual el hombre – como organismo vivo y por uso de la razón – logró construir. Es decir, es el único ser vivo que ha logrado crear un mundo más allá del físico y el natural. Dado que el hombre hace uso de los elementos del mundo de la vida, debe registrarlos, sistematizarlos y cuantificarlos; ya sea petróleo, oro, granos, animales, computadores, dinero, etc. Además, el mundo de la vida tiene una estructura temporal que le sirve para terminar de orientarse en la cotidianidad. En otras palabras, la contabilidad tiene la posibilidad de sistematizar y registrar cualquier aspecto del mundo de la vida, incluido el tiempo. De hecho, es imposible tener una transacción sin tiempo. Por esto, concluimos con base en la sociología-fenomenológica, que la contabilidad registra el espacio y el tiempo; en palabras de Alfred Schütz, el mundo de la vida. Se llega a esta conclusión porque para la sociología fenomenológica el mundo de la vida cotidiana tiene una estructura que determina el aquí y el ahora de un individuo, y toda la acción del individuo está referida a dicha estructura, que para un individuo es su matriz de coordenadas con las cuales se ubica en el mundo.

5. Conclusiones

La contabilidad es producto del desarrollo económico; el cual se originó por el sedentarismo humano, que propicio la agricultura y con ésta el aumento del volumen de productos y de operaciones económicas; además de la división del trabajo, la propiedad y las normas para el sano intercambio comercial. Acciones que hacían complejo el obtener información para el control de los recursos. La complejidad fue reducida relacionando un producto cultural, la escritura y uno natural, la arcilla. Relación que tuvo como finalidad ser un apoyo a la memoria, es decir, con la escritura y la arcilla el hombre manipula la memoria, con el fin de tener información para el control de su propiedad o de sus productos. En otras palabras la contabilidad es un mecanismo de reducción de la complejidad con el fin de obtener información para el control de recursos.

En este orden de ideas, la contabilidad no es producto del azar humano. Como producto cultural surgió de manera intencional, de forma voluntaria y consciente. Surgió por un plan preconcebido, es decir, hubo una conducta consciente de lo que se quería lograr; además, hubo claridad sobre el contexto motivacional de la acción, es decir, en el motivo “para” de la acción. En otras palabras, la función de la contabilidad, y teniendo en cuenta que un instrumento es siempre funcional, es reducir la complejidad en el control de los recursos, brindando información.

Alfred Schütz establece tres tipos de productos culturales: los instrumentos, las marcas y las obras de arte. Las marcas son una objetivación de la subjetividad humana y pretenden brindar sólo información para el actor que las realiza. La tablilla, desde la sociología-fenomenológica, es una marca, porque señala o deja huella intencional de las actividades económicas de un actor, con el fin de recordar algo. En este sentido, la contabilidad es del actuante, no es marca para otros. En otras palabras, la contabilidad en su génesis no tuvo un carácter público sino privado, la contabilidad para terceros es producto del desarrollo económico, del intercambio comercial y fundamentalmente de los inversionistas.

Al construirse la contabilidad (tablillas) como un instrumento para traer información al presente, la esencia de la contabilidad es recordar información, su función es contribuir al control y su función agentiva es la de registrar, cuantificar, medir, generar confianza, y las que le otorgue el usuario de la contabilidad. Al afirmar que la contabilidad surgió para recordar, significa que ésta no surgió para suplir los fallos de la memoria, sino porque la memoria no tiene la capacidad para recordar con exactitud todas las acciones del hombre en la vida cotidiana, fundamentalmente acciones con un matiz económico. El olvido es una característica de la memoria.

La contabilidad como producto cultural no sólo registra lo que se conoce actualmente como bienes y servicios, sino que tiene la capacidad de registrar, sistematizar y cuantificar, tanto el tiempo como el espacio, es decir, el mundo de la vida. La contabilidad es número y narración. En este sentido, todo lo que marca el sujeto que creó o que crearon la contabilidad está en relación con su cotidianidad, es decir, con su mundo circundante que, en primera instancia, es la zona de operación, determinada por lo económico.

El aporte de este estudio es que es necesario para la comprensión y desarrollo conceptual de la contabilidad estudiar fenomenológicamente la vida cotidiana, ya que la contabilidad se debe a ella, está inserta en ella y la modela. La vida cotidiana es un referente teórico y experiencial, poco abordado por las teorías de la contabilidad, que permite afrontar todo tipo de actividad humana, ya que la actividad humana es consecuencia de prácticas y saberes históricos. En otras palabras, para comprender el desarrollo histórico de la contabilidad es necesario dar cuenta de cómo se llevó a cabo la vida cotidiana de nuestros ancestros contables.

6. Referencias bibliográficas

Algarra M. (1993). La comunicación en la vida cotidiana. La fenomenología de Alfred Schütz. Pamplona: Ediciones Universidad de Navarra S.A.

Ariza B., D. (2007). Luces y sombras en el poder constitutivo de la contabilidad ambiental. *Revista Investigación y Reflexión*, XV (002), pp. 45 – 60. Bogotá: Universidad Militar Nueva Granada.

Arriaga Á., E. G. (2003). La teoría de Niklas Luhmann. *Convergencia* N° 32, pp. 277 – 312. México, D.F.: UAEM. Anuarios L/L, edición especial, Instituto de Literatura y Lingüística.

Ballesteros, S. (1999). Memoria humana: investigación y teoría. *Revista Psicothema* Vol. 11, No. 4, pp. 705 – 723. España: Colegio Oficial de Psicólogos del Principado de Asturias.

Basu, S., Kirk, M. y Waymire, G. B. (2009). Memory, transaction records, and the wealth of nations. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34, No. 8. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1008879>

Basu, S. y Waymire, G. B. (2006). Recordkeeping and human evolution. *Accounting horizons*, Vol. 20, No. 3, pp. 201 – 229. Florida: American Accounting Association. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.2308/acch.2006.20.3.201>

Bautista, M. y Veiga, C (1998). Los libros de contabilidad: un apunte histórico. *Revista Boletín de la Facultad de Derecho* No. 13, pp. 395 – 414. España: Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED).

Bautista, P., Martín y Veiga, C. Abel Benito (1998). “Los libros de contabilidad: un apunte histórico”, *Boletín de la Facultad de Derecho*, 13, 395-414

Berger, P. y Luckmann, T. (1983). La construcción social de la realidad. Buenos Aires, Argentina: Editorial Amorrortu, 6a reimpresión de la primera edición en castellano.

Carmona, S. y Ezzamel, M. (2007). Accounting and accountability in ancient civilizations: Mesopotamia and ancient Egypt. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 20, No. 2, pp. 177 – 209. Emerald Group Publishing Limited.

Cañibano, L. y Gonzalo, J. A. (1996). Los programas de investigación en contabilidad. *Revista Contaduría* No. 29, pp. 13 – 61. Medellín: Universidad de Antioquia.

Crosby, A. (1998). La medida de la realidad. La cuantificación y la sociedad occidental. Primera edición. Barcelona: Crítica Grijalbo Mondadori, S.A.

Del Castillo E., A. y Montiel E., G. (2009). ¿Artefacto o instrumento? Esa es la pregunta. *Acta Latinoamericana de Matemática Educativa* No. 22, pp. 479 – 488. Comité Latinoamericano de Matemática Educativa A.C. Disponible en: <http://www.repositoriodigital.ipn.mx/bitstream/handle/123456789/11380/3/C2%BAPOA%202009%20Gabriela%20Buendia%20%285%29.pdf?sequence=1>

Dubet, F. (2010). La sociología de la experiencia. Madrid, España: Editorial Complutense, S.A.

Durkheim, E. (2001). La división del trabajo social. Madrid: Ediciones Akal.

Garfinkel, H. (2006). Estudios en etnometodología. Primera edición. Barcelona: Editorial Anthropos.

Gertz, F. (1999). Origen y evolución de la contabilidad. Ensayo histórico. 5ª edición. México: Trillas.

Goffman, E. (2006). La presentación de la persona en la vida cotidiana. Argentina: Editorial Amorrortu.

Goldberg, L. (1974). Patterns of accounting activities. Australia: University of Melbourne.

Gonçalves, M. y Carvalho L., M. M. (2009). La contabilidad ya estaba presente en la antigüedad clásica. *Revista Partida doble* No. 215, pp. 34 – 44. España: Ciss Praxis.

Habermas, J. (1981). Teoría de la acción comunicativa. Barcelona: Editorial Taurus.

Hernández E., E. (2005). Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble. *Pecunia* No. 1, pp. 93 – 124. León, España: Universidad de León.

Jelin, E. (2001). ¿De qué hablamos cuando hablamos de memorias? Los trabajos de la memoria. Madrid: Siglo XXI Editores. Disponible en: www.cholonautas.edu.pe/modulo/upload/JelinCap2.pdf

Luhmann, N. (1998). Sistemas sociales. Lineamientos para una teoría general. Segunda edición en español. Barcelona: Editorial Anthropos.

Lythgoe, E. (2000). Pasado y presente en Ricoeur y De Certeau. Algunas consideraciones. Paris: Seuil.

Mattessich, R. (1998). Recent insights into mesopotamian accounting of the 3rd Millenium B.C. – Successor to token accounting. *The Accounting Historians Journal*, Vol. 25, No. 1, pp. 1 – 27. University of Mississippi.

MedlinePlus. Servicio de la Biblioteca Nacional de Medicina de EE.UU. Disponible en: www.nlm.nih.gov/medlineplus/spanish/ency/article/003257.htm - Consultado 23/06/2012.

Méndez P. y Ribeiro, D. (2012). Aspectos históricos del pensamiento contable: de los inicios al paradigma de la utilidad. *Nuevas corrientes del pensamiento económico. Revista Información Comercial Española (ICE)*, No. 865, pp. 71 – 78. Madrid: Ministerio de Economía y Competitividad. Disponible en: http://www.revistasice.com/CachePDF/ICE_865__9281FE1E70B25A33DF5B2F90934FD7F5.pdf

Merton, R. (1964). Teoría y estructura sociales. México: Fondo de Cultura Económica.

North, D. C. (1991). Institutions, institutional change and economic performance. Series Political Economy of Institutions and Decisions. Cambridge University Press.

Parsons, T. (1967). Sociological Theory and Modern Society. California: Free Press University.

Radcliffe-Brown, A. R. (1986). Estructura y función en la sociedad primitiva. Barcelona: Editorial Planeta De-Agostini, S. A.

Ricoeur, P. (2004). La memoria, la historia y el olvido. Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica.

Rojas R., W. (2003). Modernidad & Inhumanidad: Lo inhumano en la organización y en el trabajo. Primera edición. Cali: Programa Editorial Facultad de Ciencias de la Administración, Universidad del Valle.

Schütz, A. (2008). El problema de la realidad social. Escritos I. Segunda edición en castellano. Buenos Aires: Amorrortu Editores.

Schütz, A. y Luckmann, T. (2003). Las estructuras del mundo de la vida. Primera edición en castellano. Buenos Aires: Amorrortu Editores.

Schütz, A. (1993). La construcción significativa del mundo social. Una introducción a la sociología comprensiva. Primera reimprisión. Barcelona: Editorial Paidós.

Searle, J. R. (1997). La construcción de la realidad social. Barcelona: Ediciones Paidós Ibérica.

Sei, M. (2004). Técnica, memoria e individuación: la perspectiva de Bernard Stiegler. *LOGOS, Anales del Seminario de Metafísica* No. 37, pp. 337 – 363. Madrid: Universidad Complutense.

Túa P., J. (1995). Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones. En: *Lecturas de teoría e investigación contable*. Recopilación de artículos del autor, pp. 121 – 88. Medellín: Centro Interamericano Jurídico-Financiero.

Otras páginas web consultadas

<http://www.ayuda-psicologia.org/2008/08/memoria-y-recuerdos.html>

Jairo Emiro Cuenú Cabezas

Magíster en Ciencias de la Organización; Especialista en Teoría, Métodos y Técnicas de Investigación Social y Contador Público de la Universidad del Valle. Coordinador de Posgrados del Departamento de Contabilidad y Finanzas de la misma Universidad y miembro del Grupo de Investigación “Participación ciudadana y mecanismos contra la corrupción” (Categoría C – Colciencias) de la Facultad de Ciencias de la Administración de la Universidad del Valle. Correo electrónico: jaicuenu@hotmail.com

Jairo Emiro Cuenú Cabezas

Master of Science in Organization; Specialist in Theory, Methods and Techniques of Social Research and Public Accounting from the Universidad del Valle. Postgraduate Coordinator, Department of Accounting and Finance from the same university and a member of the Research Group “Citizen Participation and anti-corruption mechanisms” (Category C – Colciencias), Faculty of Management Sciences of the Universidad del Valle. Email: jaicuenu@hotmail.com