

**ESTADO ACTUAL DE LA INVESTIGACIÓN
EN HISTORIA DE LA CONTABILIDAD**
(Perspectives on Present Accounting History Research)

Rafael Donoso Anes
Universidad de Sevilla

RESUMEN

Es un hecho perfectamente verificable que en las dos últimas décadas se ha producido un desarrollo muy importante en el campo de la investigación histórico-contable en todo el mundo y, en nuestro país, ese desarrollo se ha traducido en el reconocimiento internacional de algunos investigadores que han realizado importantes aportaciones en este campo. En este trabajo hemos querido dedicar un esfuerzo especial en dar respuesta a tres interrogantes que nos podemos plantear antes de dar paso a una investigación en historia de la contabilidad y que son: ¿por qué investigar?, ¿qué investigar? y ¿cómo investigar?, cuyas contestaciones nos irán dando una visión de cual es el estado actual de la investigación en este área. Sin embargo, antes de entrar en ese planteamiento, comenzamos, para centrarnos en el tema, definiendo y delimitando lo que debe entenderse por historia de la contabilidad. Para el desarrollo del trabajo hemos acudido a las opiniones de los investigadores que a nuestro entender más han destacado en los diferentes planteamientos y cuyos trabajos han sido publicados en las revistas de mayor prestigio en este ámbito.

Palabras clave: historia de la Contabilidad, la investigación en historia de la contabilidad, doctrina.

ABSTRACT

In the last two decades there has been an appreciable development in Accounting History research all around the world. In Spain, this development has led to the international recognition of a group of researchers that have made significant contributions to this area. In this paper, we aim to devote a special effort to answer three questions that should be addressed before undertaking an investigation in Accounting History: Why to do research? What to research? How to research?

The answer to these questions will provide an overview of the current situation of research in this area. As a previous step we define and delimit what should be understood as Accounting History. To achieve our objective the opinions of researchers that we believe have stood out and whose work has been published in high quality journals have been collected.

Key words: accounting history, accounting history research, state of the art.

1. INTRODUCCIÓN

El profesor Belkaoui en su conocida obra *“Accounting Theory”*, dedica el primer capítulo a la “Historia y Desarrollo de la Contabilidad” y, en la introducción de dicho capítulo, reconoce que: “El estudio de la historia y desarrollo de la contabilidad es muy importante para la comprensión y apreciación de las prácticas presentes y futuras, así como de la estructura institucional de la disciplina. Este capítulo presenta importantes facetas de la historia y desarrollo de la contabilidad que deberían ser conocidas por todos los estudiantes de la disciplina contable”.

Nos manifestamos completamente de acuerdo con el profesor Belkaoui, pero consideramos que es preciso añadir que el problema no es únicamente que los alumnos desconozcan la historia de la contabilidad, el problema es más grave, ya que son los propios profesores los que desconocen dicha historia.

El interés de la comunidad académico-contable española por la historia de la contabilidad quedó demostrado en un trabajo empírico que, ya en 1993 (Donoso Anes, R. y García Ayuso, M.), ponía de manifiesto que la mayoría de los profesores universitarios de contabilidad tenían un alto interés por la historia de la contabilidad en su doble vertiente: investigación y enseñanza.

El análisis de los resultados obtenidos en ese trabajo de investigación permitió conocer las siguientes opiniones de los profesores universitarios de contabilidad:

- Que la investigación de nuestro pasado histórico es importante para la disciplina contable y que debe prestarse más atención a la historia de la contabilidad, cuya investigación está insuficientemente valorada.
- Su investigación debería ser realizada, primordialmente, por académicos de la contabilidad y, desde luego, se trataba de una disciplina contable.
- Se muestra interés por la materia, pero se reconoce la escasez de conocimientos sobre el pasado histórico de la contabilidad, apoyando mayoritariamente su inclusión en los currículos universitarios.
- Su enseñanza debería estar a cargo de los departamentos de contabilidad e impartirse, principalmente en lecciones introductorias en primer curso, o en cursos de doctorado.

Todo lo cual condujo a la conclusión de que el panorama, en ese momento, era el idóneo para la puesta en marcha de iniciativas que impulsaran el desarrollo de esta parcela de la disciplina contable, fundamentando esa afirmación en tres razones:

1. El desconocimiento confesado por la gran mayoría de los profesores universitarios de nuestro país, en materia de historia de la disciplina sobre la que investigan y enseñan.
2. El apreciable interés manifestado al respecto, de forma unánime, por los miembros de esta comunidad.
3. El total acuerdo de que la investigación en historia de la contabilidad es importante para la disciplina contable y recibe, sin embargo, una atención insuficiente.

Desde luego el reconocimiento de la historia de la contabilidad como disciplina no es algo reciente, así, ya en 1970, R. de Roover señalaba: “Hoy se ve a la historia de la contabilidad más como una ciencia auxiliar que formando parte de la historia económica” (p. XV).

Hoy puede decirse que, en las dos últimas décadas, se ha producido un espectacular desarrollo en el campo de la investigación histórico-contable en todo el mundo. En nuestro país ese desarrollo arranca con el trabajo de Hernández Esteve: “Contribución al estudio de la historiografía contable en España”, publicado en 1981 y por el que su autor mereció el prestigioso premio *“Hourglass”* que concede la *Academy of Accounting Historians*. Desde entonces hemos visto como se ha ido consolidando el interés por la investigación histórico-contable, interés que se encuentra avalado por la cada día más numerosa participación de trabajos de este campo en congresos, encuentros y seminarios, tanto nacionales como internacionales, así como la creación, en el seno de la AECA, de la Comisión de Historia de la Contabilidad, la proliferación de tesis doctorales y, últimamente, la creación de la primera revista española dedicada específicamente a esta área de conocimiento, “De Computis”, revista electrónica que, de acuerdo con su principal responsable (Hernández Esteve), nace con una doble finalidad:

- La difusión y consolidación de los conocimientos históricos contables proporcionados por las nuevas investigaciones.
- Creación de una vía propia y específica de desarrollo y promoción de las carreras académicas de los profesores universitarios dedicados preferentemente a la investigación histórico-contable.

En lo que sigue vamos a dedicar nuestro principal esfuerzo en dar respuesta a tres interrogantes: ¿Por qué investigar?; ¿Qué investigar? y ¿Cómo investigar? en historia de la contabilidad, lo que nos dará una clara visión de cual es *el estado actual de la investigación* en este campo. Pero antes, entendemos que es necesario, para centrarnos en el tema, comenzar por definir y delimitar la historia de la contabilidad.

2. LA HISTORIA DE LA CONTABILIDAD, UNA DEFINICIÓN

De acuerdo con la definición contenida en el *Report of the Committee on Accounting History of the American Accounting Association* (1970, p. 53): “La historia de la contabilidad es el estudio de la evolución en el pensamiento contable, en sus prácticas, uso y ejercicio de las instituciones que se han creado en respuesta de los cambios del ambiente y de las necesidades sociales”. Definición que, a nuestro entender, tiene la virtud de dar cabida a las diferentes concepciones que se han ido desarrollando, como veremos a continuación, en el quehacer histórico-contable.

El Comité en ese mismo informe reconocía dos finalidades fundamentales a la historia de la contabilidad:

- INTELECTUAL: iluminando el proceso de desarrollo del pensamiento contable, las prácticas y las instituciones, identificando los factores del entorno que inducen a cambios, revelando cómo ocurren. Así como el efecto en el entorno de cambios en el pensamiento, las prácticas y las instituciones contables, es decir, el efecto contrario. Contribuyendo a la mejor comprensión de la historia económica y empresarial.

- UTILITARISTA: Arrojando luz sobre los orígenes de los conceptos, las prácticas y las instituciones, aportando información que puede ser utilizada para la resolución de problemas contables actuales.

Aunque la Academia Norteamericana de Historiadores de la Contabilidad (*Academy of Accounting Historians*) no se crea hasta 1973, ya unos años antes, en 1968, en el seno de la *American Accounting Association*, se creó el *Committee on Accounting History*, al que se le encomendó la misión de proponer temas de investigación histórico-contable, promoviendo su difusión a nivel universitario, de forma que se constituyera un foro internacional en el que se pudieran presentar trabajos e intercambiar ideas. Este comité insistió principalmente en la necesidad de que el tema de la historia se incluyera en los currículos universitarios, y resulta realmente curioso, como en ocasiones ha reconocido Hernández Esteve, que, aún hoy, después de más de treinta años de la creación de la *Academy*, esta disciplina no se encuentre incluida todavía en el plan oficial de estudios de prácticamente ninguna universidad, siendo además una materia que, como ya señalamos, ha alcanzado un importante desarrollo y difusión.

La *Academy*, gracias principalmente al tesón de Previts, veía la luz el 15 de agosto de 1973, siendo sus objetivos fundacionales los siguientes:

1. Demostrar la importancia de la historia para la práctica y el estudio de la contabilidad actual.
2. Alentar el estudio, el trabajo de investigación y el intercambio de ideas entre los historiadores en materia contable.
3. Llevar a cabo actividades tales como seminarios y encuentros de trabajo que ayuden al desarrollo y a la divulgación de la metodología histórica.
4. Promover la enseñanza de la historia de la contabilidad dentro del plan corriente de estudios universitarios en materia contable, como parte de un currículo histórico global.
5. Coordinar actividades con otros grupos de historia de la contabilidad en el mundo.
6. Subrayar la necesidad de una continua investigación en historia de la contabilidad, tanto de los hechos como de las doctrinas, con el empleo de modelos conceptuales, cuantitativos y experimentales.

3. EL PORQUÉ INVESTIGAR EN HISTORIA DE LA CONTABILIDAD

Si tomamos como base las anteriores finalidades, reconocidas por la *Academy* en su acta fundacional, podemos observar que son muchos los autores que han manifestado su opinión particular sobre “el porqué” investigar en historia de la contabilidad.

Para Edwards (1989 pp. 184-185) la razón principal se encuentra en su carácter explicativo, del que se deriva su principal uso práctico, ya que el conocimiento de la evolución histórica nos ofrece una explicación razonada de cuándo y porqué se adoptaron determinadas prácticas en sustitución de otras.

Hernández Esteve (2000 p. 63) aunque reconoce que la investigación histórico-contable cumple una importante utilidad verificadora de teorías económicas y sociales, entiende que “por encima de cualquier tipo de utilidad concreta, la historia tiene una utilidad general de tipo

cognoscitivo, imposible de precisar o concretar: la historia nos enseña a conocer el camino que nos ha conducido hasta aquí, que nos ha hecho ser lo que somos... esta motivación es la que nos debe bastar para investigar en historia de la contabilidad”.

Para este mismo autor (Hernández Esteve, 1997a, p. 257) “todos los estudiosos de la contabilidad deberían tener un mínimo de conocimientos históricos-contables, pues los mismos les ayudarían a situarse conceptualmente en el contexto académico y profesional, darían profundidad a sus estudios y les capacitarían para entender mejor las cosas”, reconociendo que el interés que hoy despierta la historia de la contabilidad es debido a la concurrencia de varios factores, tales como:

- “La existencia de un mayor dinamismo cultural.
- Proliferación de publicaciones, congresos y encuentros.
- Madurez de la ciencia contable. Cuando una ciencia ha alcanzado un determinado grado de desarrollo y de aceptación social, surge un interés generalizado por conocer sus orígenes y su evolución.
- El traslado del debate historiográfico al campo de la historia de la contabilidad y el surgimiento de la llamada ‘nueva historia de la contabilidad’, que ha dado un gran impulso al interés por esta disciplina.
- Descubrimiento por parte de la historia económica de las posibilidades que ofrece la historia de la contabilidad y no sólo como fuente de datos” (pp. 258-259).

Todos esos factores no sólo han permitido un aumento extraordinario de trabajos y publicaciones, sino que, como veremos a continuación, ha llevado a una gran ampliación del abanico temático de la historia de la contabilidad, principalmente en el empleo de nuevos enfoques y metodologías (Hernández Esteve, 1997b, p.1).

Uno de los acontecimientos que más ha influido en el desarrollo de esta disciplina es la celebración de los Congresos Mundiales de Historia de la Contabilidad (el primero tuvo lugar en Bruselas en 1970). Desde entonces, estos congresos, aunque se van realizando por todo el mundo, son patrocinados por la *Academy of Accounting Historians* que, además, ha puesto a disposición de los investigadores la publicación de la revista *The Accounting Historians Journal*, cuyo nacimiento se produjo en 1977, sustituyendo al boletín de noticias *The Accounting Historians*, que la *Academy* había comenzado a publicar en 1974, inmediatamente después de su fundación. Precisamente, desde ese mismo año, la *Academy* instituyó el *Hourglass Award*, premio de investigación que se otorga cada año a la persona que haya contribuido de forma importante al estudio de la historia de la contabilidad.

No cabe duda que la fundación de la *Academy of Accounting Historians* supuso un verdadero acicate para que por todo el mundo se fuesen creando, en el seno de las asociaciones profesionales, instituciones similares. Así, por ejemplo, en 1992 en nuestro país, en el seno de la AECA se creó la Comisión de Historia de la Contabilidad, hoy responsable de la celebración periódica de los “Encuentros sobre Historia de la Contabilidad” y de la publicación de la primera revista electrónica sobre esta materia, y todo ello gracias a la entrega incondicional y el buen hacer del principal impulsor y máximo representante de la investigación histórico-contable en nuestro país Esteban Hernández Esteve.

Hoy, gracias al desarrollo experimentado en la disciplina en los últimos veinte años, puede decirse que sus estudiosos e investigadores cuentan con suficientes canales de difusión de sus investigaciones, lo que ha incrementado considerablemente las posibilidades de publicación de sus trabajos. Así, contamos con revistas especializadas de ámbito internacional como *The Accounting Historians Journal*; *Accounting Business and Financial History* o *Accounting History*, a las que hemos de añadir las revistas contables nacionales como la Revista Española de Financiación y Contabilidad, la Revista de Contabilidad o la revista electrónica especializada en el tema De Computis.

Aunque, curiosamente, las revistas más influyentes en el área de la historia de la contabilidad son publicaciones que no están especializadas en ese área de investigación, como son *Accounting, Organization and Society*, *The Accounting Review*, y *Accounting and Business Research* (Carmona, S., 2003, p.16). Así, el peso que han ido adquiriendo los trabajos históricos en revistas próximas a metodologías interpretativas y críticas, dada la relevancia de las nuevas tendencias de investigación, fue puesto de manifiesto por Carnegie y Potter (2000 p.178) que a la revista *Accounting, Organization and Society*, añaden *Accounting, Auditing and Accountability Journal* y *Critical Perspective on Accounting* como revistas influyentes en el ámbito de la denominada nueva historia de la contabilidad.

Para terminar este apartado que hemos dedicado al porqué investigar en historia de la contabilidad vamos a citar un trabajo de Carnegie y Napier (1996) en el que, siguiendo los lineamientos de la *Academy of Accounting Historians*, consideran que las principales razones que justifican la investigación histórico-contable son:

1. Elevar el estatus de la profesión contable.
2. Constituir un banco de datos que permita aportar soluciones, teniendo en cuenta las diferencias en el contexto, a los problemas presentes.
3. La interpretación del pasado mediante la utilización de marcos teóricos que, de esta forma, podrían ser testados.

4. EL QUÉ INVESTIGAR EN HISTORIA DE LA CONTABILIDAD

En 1990 Previt, Parker y Coffman publicaban en la revista *ABACUS* el que puede ser considerado como el estudio más importante, de carácter general, en lo que se refiere al quehacer histórico-contable. Estos autores, tras reconocer las dos formas principales de desarrollar una investigación en historia de la contabilidad, narrativa e interpretativa —en las que profundizaremos más adelante— reconocen las siguientes áreas de investigación:

- BIOGRAFÍAS: estudio de personas que han ejercido influencia sobre conceptos, prácticas o instituciones contables.
- HISTORIA INSTITUCIONAL: incluyendo la profesión contable y las organizaciones que la aglutinan, teniendo en cuenta el entorno social y político y su influencia en el desarrollo contable.

- DESARROLLO DEL PENSAMIENTO CONTABLE: identificación y explicación del papel que los individuos, las instituciones y las ideas tienen en el desarrollo y difusión del conocimiento contable.
- HISTORIA GENERAL: se trata de una macro perspectiva del desarrollo contable, que puede centrarse en el estudio del desarrollo de una parcela concreta como puede ser la contabilidad financiera o la contabilidad de costes.
- HISTORIAS CRÍTICAS: en las que se enfatizan la relación entre la contabilidad y el contexto institucional, político y social. Dotando a la contabilidad de capacidad no sólo para reflejar el entorno, sino también para participar en su determinación.
- BASES DE DATOS, CRONOLOGÍAS, BIBLIOGRAFÍAS Y TAXONOMÍAS: que proporcionan información descriptiva sobre determinados acontecimientos y que pueden servir de apoyo a otras investigaciones históricas.
- HISTORIOGRAFÍA: definida como la historia de la historia de la contabilidad. Incluyendo las técnicas, teorías, principios y métodos asociados a la investigación. Carnegie y Napier (1996), por su parte, reconocen seis áreas de investigación: historia empresarial; biografías; prosopografías; historia institucional; contabilidad del sector público e historia de la contabilidad comparada.

Hernández Esteve (1992, p. 33 a 35), centrándose en la investigación histórica que se puede realizar en España, distingue, atendiendo al tipo de fuente y al sujeto que desarrolla la actividad contable, varias áreas de estudio:

- Atendiendo al tipo de fuentes:

- ESTUDIO DE DOCUMENTOS CONTABLES: dando lugar a la investigación empírica por excelencia, ya que su objeto de estudio es lo que constituye la materia central de la historia de la contabilidad. En este caso la metodología a emplear consiste en la localización de las fuentes, análisis, valoración de la eficacia y adecuación del sistema contable, comparación de las prácticas contables utilizadas con las expuestas en los tratados y manuales.
- ESTUDIO DE LOS TRATADOS Y TEXTOS DE CONTABILIDAD: investigación doctrinal que nos permite analizar los conocimientos contables de una época. Aquí la primera tarea consistiría en la localización de textos desconocidos para su análisis y comparación, si fuese posible con otros textos de la época, anteriores o posteriores, pudiéndose realizar así un análisis evolutivo.
- ESTUDIO DE NORMAS Y TEXTOS REGULADORES DE LA ACTIVIDAD CONTABLE: evaluando su alcance y las modificaciones que introducen, en relación con otras anteriores o posteriores, así como comprobando su aplicación en la práctica.

- Atendiendo al sujeto que desarrolla la actividad contable:

- HISTORIA DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA
- HISTORIA DE LA CONTABILIDAD PRIVADA
 - Contabilidad de mercaderes, hombres de negocios, empresas industriales, comerciales o financieras.

- Contabilidad señorial: terratenientes y casas nobiliarias o aristocráticas.
- Contabilidad de universidades, monasterios, hospitales, etc.

Este mismo autor, en otra ocasión (1997a, pp.265-275), refiriéndose a este mismo tema, y centrándose en la investigación atendiendo a las fuentes, reconocía lo siguiente:

- LOS LIBROS DE CUENTAS Y DEMÁS DOCUMENTACIÓN CONTABLE es el campo idóneo para el estudio de los orígenes de la contabilidad y, de su análisis y comparación, se han extraído interesantísimas conclusiones en relación con las formas de llevar las cuentas en la Edad Media, así como con los orígenes de la partida doble.
- LOS TEXTOS Y TRATADOS CONTABLES es un campo suficientemente investigado, y no parece que pueda ser muy fructuosa la búsqueda de nuevos textos de los siglos XV, XVI y XVII, aparte de los que ya se conocen.
- LA NORMATIVA Y DISPOSICIONES LEGISLATIVAS no ha sido el campo de investigación más practicado por los investigadores de la contabilidad, tal vez por la escasez de fuentes de estudio de los siglos XIII al XVI.

Llama la atención Hernández Esteve de la importancia que tiene, sea cual sea la fuente de investigación, el profundizar e investigar la documentación contable, los textos y tratados contables y las disposiciones legislativas correspondientes a los dos últimos siglos. En concreto, refiriéndose al estudio de textos y tratados contables, reconoce que en España existe un desconocimiento casi absoluto en lo que respecta a las ideas contables de los siglos XIX y comienzos del XX, época en que se desarrollan los modernos planteamientos que forman la base de los actuales paradigmas. En su opinión ésta es razón suficiente para que se llevasen a cabo investigaciones que comparasen esos textos con los desarrollados en otros países en el mismo período, lo cual nos permitiría reconocer los planteamientos e ideas en que se inspiraron.

Verdaderamente las investigaciones que tradicionalmente se han llevado a cabo en España no han prestado mucha atención a ese período de la historia reciente de nuestra disciplina, aunque en la actualidad se observa una tendencia creciente de la mano de los historiadores críticos, al ser, además, la época que representa el centro de atención de los investigadores anglosajones que, hoy por hoy, son los que lideran la investigación histórico-contable. Por esa razón, Hernández Esteve (1992, p. 59) considera “urgente dedicar una atención preferente a estos períodos más recientes de la historia de la contabilidad, pues es en ellos cuando se desarrollan las importantes ideas y movimientos que están configurando la faz de la contabilidad moderna”.

5. EL CÓMO INVESTIGAR EN HISTORIA DE LA CONTABILIDAD

5.1. Descripción versus interpretación

En 1990 Flesher y Samson en la revista *The Accounting Historians Journal* exponían cual era la postura de la *Academy of Accounting Historians* en relación con los objetivos que debía cumplir un trabajo de investigación, reconociendo los siguientes:

1. Describir los fenómenos
2. Descubrir las relaciones

3. Explicar los fenómenos
4. Predecir los acontecimientos futuros
5. influir en dichos acontecimientos

Objetivos que, evidentemente, no pueden ser satisfechos a la vez en cualquier tipo de investigación histórico contable. La pretensión de estos autores era ofrecer una guía práctica a los investigadores, señalándoles el camino que debían seguir si deseaban publicar sus investigaciones, intentando dejar claro que los trabajos puramente descriptivos carecían, por regla general, de interés para su publicación, por lo que cualquier trabajo de investigación debía incluir cierta interpretación y conclusiones finales que lo dotasen de significado.

Diez años más tarde Previts et al (2000 pp.51-52) establecían la sucesión de tareas que, a su entender, debían seguirse en la realización de un trabajo de investigación histórico-contable:

- Identificar las fuentes y sus orígenes y clasificarlas considerando su importancia de cara a la investigación. En esa clasificación es fundamental distinguir entre fuentes primarias y secundarias.
- Seleccionar aquellas que originan la evidencia, asegurándonos de su originalidad y credibilidad.
- Obtener los hechos considerando el contexto en el que se desarrollaron, preguntándonos ¿qué ocurrió?, ¿cómo ocurrió? y ¿por qué ocurrió?
- Identificación de las causas.

Donde verdaderamente se producen discrepancias a la hora de encarar “el cómo llevar a cabo una investigación” lo encontramos al final de ese proceso, es decir, a la hora de responder a la pregunta ¿por qué ocurrió? e identificar, finalmente, las causas. Los mismos autores anteriores en 1990 reconocían dos formas de entender y elaborar un trabajo de historia de la contabilidad (Previts et al, 1990 p. 2):

- NARRATIVA: a través de la que se describen los hechos, relatándolos de una forma particular, no analítica.
- INTERPRETATIVA: por medio de la que se evalúan las relaciones que surgen de la evidencia empírica, ofreciendo interpretaciones, considerando a la historia como una ciencia social.

Aunque, es preciso reconocer que esas dos formas contienen matices y, en la realidad, difícilmente nos vamos a encontrar con trabajos exclusivamente narrativos, ya que cuando se narran acontecimientos siempre hay aspectos subjetivos que, incluso inconscientemente, el narrador introduce y que aportan un sesgo interpretativo al trabajo. Sea como fuere, esta dualidad metodológica ha hecho correr ríos de tinta en la moderna doctrina histórico-contable, veamos algunas opiniones al respecto:

Previts y Briker (1994), al realizar la misma clasificación anterior, consideran que las metodologías descriptivas o narrativas dejan al lector que extraiga sus propias conclusiones y la interpretación de los hechos; mientras que la utilización de metodologías interpretativas obligan, por los métodos utilizados, a la interpretación, ya que los que las utilizan consideran que la historia sólo puede ser reconstruida parcialmente, lo que conlleva a que ésta pueda ser contada de maneras muy diferentes.

Fleischman y Tyson (2003, p. 44) opinan que en historia de la contabilidad aún queda mucho por hacer en lo que se refiere al desarrollo de una primera etapa de investigación puramente descriptiva, dada la riqueza de material archivístico que aún no ha sido examinado ni evaluado.

Mills (1993) entiende que la tarea del investigador consiste en acercarse satisfactoriamente a la verdad, intentando comprender el pasado lo mejor posible, reconociendo que el conocimiento que podemos alcanzar no puede ser perfecto, considerando que lo importante es describir los hechos y transmitir nuestras conclusiones de forma clara, evitando jergas y esoterismos en el lenguaje utilizado, exponiendo claramente los objetivos, el desarrollo del trabajo y sus conclusiones.

Parker (1997, p. 144) opina que los historiadores de la contabilidad deben aportar datos que permitan comprender el pasado, más que generar interpretaciones al servicio de una ideología o estrategia predeterminada. En el mismo sentido Tyson (1995, p. 29), aunque reconoce las limitaciones del investigador y sus condicionamientos sociales y personales, que le pueden llevar a malinterpretar la evidencia, considera que, sin embargo, menospreciar la realidad de la evidencia y reemplazarla con teoría, lenguaje, interpretación y contextualismo, resulta incluso más problemático. Este mismo autor, en otro trabajo anterior (1993, p. 13) consideraba que elaborar la historia desde una “perspectiva doctrinaria”, hace que el historiador pierda objetividad por la vía de buscar solamente la confirmación de la evidencia. Por esa razón, en un trabajo posterior, llegaba a la conclusión de que los que defienden la interpretación de los hechos desde esas perspectivas deben ser considerados más historicistas que historiadores, ya que están más interesados en el desarrollo y confirmación de una determinada filosofía o teoría social que en la propia historia (Tyson, 2000, p.168).

Hernández Esteve (1997b, p. 45) estima fundamental y prioritaria la investigación de los hechos, el sacar a la luz acontecimientos desconocidos mediante la indagación y estudio de fuentes primarias y, aunque entiende que la interpretación de esos hechos debe realizarse paralelamente, no le da mucha importancia a ese hecho, pues prefiere, en términos generales, la presentación y descripción de un hecho desconocido que una nueva interpretación de un acontecimiento ya conocido, salvo que esa interpretación sea verdaderamente significativa y aporte una nueva visión aclarativa del hecho.

Antinori (1998, p. 21) opina que en la investigación hay que excluir preferencias de tipo ideológico de cualquier clase, ya que desde las ideologías se tiende a dirigir las conclusiones de la investigación hacia metas preestablecidas. Para este autor la historia debe intentar ser neutral en la medida de lo posible, ya que considera que “querer someter a la contabilidad a una visión política o ideológica, da pie para poder contemplar cualquier ciencia o técnica bajo este prisma. La medicina, la química, la física, etc., podrían ser consideradas, así, como instrumentos de explotación de unos hombres por otros, pero es más justo considerarlas, en cambio, como instrumentos de progreso a favor de todos los hombres, pobres o ricos, blancos o negros, jóvenes o ancianos”.

Jouanique, P. (1992, p. 11) es otro autor que defiende la descripción frente a la interpretación, para él la contabilidad goza de un importante grado de autonomía en relación con su

entorno, lo que justifica el hecho de que pueda escribirse una historia de la contabilidad diferenciada de la historia económica y lo que hace pensar que, en esa tarea, deba darse prioridad a una historia “descriptiva y cronológica, cimentada en el estudio de los documentos y de los autores... a menos que quiera uno perderse en un parloteo inconsistente”.

Para Gourvish (1995, p. 7), refiriéndose a la utilización del método del caso en la investigación histórico-contable, es necesario poner un mayor énfasis en la vertiente descriptiva del caso que en su interpretación.

En el polo opuesto nos encontramos a autores como Hoskin y Macve (2000, p. 92) que opinan que la historia se está rescribiendo y reinterpretando siempre que se descubren nuevas evidencias. Así, tal como reconocen Previts et al (2000, p. 30) “el adjetivo definitivo nunca puede ser aplicado a un trabajo de historia”.

A pesar de encontrarnos muchas opiniones contrapuestas en la doctrina en relación con este tema, la tendencia mayoritaria hoy es la del acercamiento de posturas y su conciliación, valorando tanto la descripción como la interpretación. En ese posicionamiento nos encontramos, por ejemplo, la opinión de Funnell (1996) que entiende que a la descripción de los hechos le debe seguir su posterior interpretación, reconociendo, al igual que Laughlin (1999), que es la interpretación la que ha dotado a la historia de la contabilidad del carácter interdisciplinario que hoy se le reconoce, al tratar de buscar respuestas que el puro análisis descriptivo de la documentación no nos permite obtener. Además, como reconocen Miller et al (1991, p.398), la interpretación genera un intercambio de conocimientos entre la contabilidad y otras ciencias como la sociología, la economía, la historia de la ciencia o la teoría de la organización.

Para Parker (1997, pp.129-133) el que se puedan ofrecer diferentes interpretaciones, incluso opuestas de un mismo hecho histórico, obtenido en la investigación de fuentes primarias en archivos, es algo que debería celebrarse más que temerse, ya que podrían aportar una nueva visión a un hecho que anteriormente había sido aceptado sin críticas. A su entender, antes de emprender un proyecto de investigación se debería siempre considerar la elección metodológica.

Dentro de esos aires conciliadores Fleischman, Mills y Tyson (2000, p.16) opinan que los investigadores que trabajan en archivos en fuentes primarias, y que son reacios a la interpretación, realizan una importante contribución a la disciplina, igual que aquellos otros que, aún sin hacer uso de esas fuentes, realizan sus trabajos interpretativos acudiendo a fuentes secundarias.

Hoy puede decirse que se reconoce una mutua dependencia entre los partidarios de una y otra forma de actuar, así se observa como los seguidores de la interpretación confían cada día más, para el enriquecimiento de sus trabajos, en los descubrimientos archivísticos de aquellos otros investigadores que optan por la historia puramente descriptiva, los cuales, a su vez, se benefician al ver su trabajo enriquecido desde el punto de vista metodológico, observación que ha sido reconocida en trabajos como el de Carnegie y Napier (1996), el de Fleischman y Radcliffe (2003) o el de Merino y Mayer (1993).

5.2. Tradición versus renovación

Esas dos formas anteriormente comentadas de entender y elaborar la historia de la contabilidad ha dado lugar durante las dos últimas décadas al desarrollo de una especie de cisma

en la investigación histórico-contable que ha dividido a su comunidad científica en dos bloques: los que defienden las formas tradicionales de investigación, a la que llamaremos Historia Tradicional de la Contabilidad (HTC), por un lado, y los partidarios de la renovación investigadora, a la que denominaremos Nueva Historia de la Contabilidad (NHC).

Si seguimos a Hernández Esteve (1997b, p.5) los factores que han impulsado el desarrollo de la NHC han sido principalmente:

- El surgimiento de un enfoque alternativo de la investigación contable, el llamado paradigma crítico.
- El aceptamiento de los planteamientos iconoclastas esgrimidos en el debate historiográfico general por los partidarios de construir un nuevo modelo de investigación histórica que desplace y haga desaparecer los postulados seguidos por los historiadores tradicionales.

El paradigma crítico, principal responsable del mencionado cisma de acuerdo con Mattessich (2001, pp. 5-7), cuenta con los siguientes rasgos característicos:

- Concepción relativista de la verdad, la razón, la ciencia y la historia.
- Antirrealismo, que se manifiesta en la adopción del constructivismo social.
- Interés por las relaciones de poder en el ámbito de la sociedad moderna.

Aspectos que se pueden sintetizar, siguiendo al autor citado, en una actitud crítica hacia los métodos científicos y sociales tradicionales, desarrollando una filosofía radical con las siguientes características:

- La objetividad y “la verdad absoluta” son ilusiones.
- El pensamiento racional no domina el lenguaje, pues éste es principalmente metafórico (se trata de descubrir el mensaje oculto, lo que no se dice).
- La ciencia no es una entidad ajena al tiempo, sino ligada a cada período concreto y determinada por valores.
- La labor de la ciencia no es ni describir ni explicar la realidad, sino construir realidades nuevas.
- La lógica tradicional, el razonamiento a priori y los mecanismos de la ciencia para la verificación empírica resultan engañosos.
- Los pensadores han de ser capaces de aislarse del tiempo, del espacio y de la cultura para alcanzar un entendimiento genuino de la realidad social. Para lograrlo no se puede mirar a la historia como si fuera un todo sin fisuras, en tanto que no se puede comprender ningún período de la historia a partir de referencias a otro período.
- La filosofía tradicional centrada en la evolución lógica y en los argumentos, no puede seguir siendo por más tiempo la piedra angular de la ciencia; debe volverse más crítica e interpretativa y seguir preguntándose por todo en la línea del razonamiento.
- Tanto la ciencia como la tecnología dejan de ser objetivos desinteresados del conocimiento para convertirse en instrumentos de dominación de ciertas minorías.

El mismo Mattessich en un trabajo anterior (1996, p.33), trasladando el debate al campo de la investigación contable, observa como dentro de lo que se puede denominar “paradigma crítico” se pueden distinguir tres ramas principales, todas ellas enfrentadas con la teoría positiva de la contabilidad y que son:

1. La de la INVESTIGACIÓN EXPERIMENTAL, ocupada principalmente de temas relacionados con la contabilidad directiva y los procesos de información contable, así como cuestiones relacionadas con la teoría de la agencia.
2. La de la CONTABILIDAD ORGANIZATIVA, que estudia la contabilidad como elemento de organización y configuración de la sociedad, apoyándose en las ideas de sociólogos y filósofos sociales europeos. Se desarrolla igualmente en la contabilidad directiva principalmente.
3. La del RADICALISMO CRÍTICO, integrada por investigadores que siguen los postulados marxistas, para los cuales la contabilidad no es un instrumento aséptico, neutral y pasivo, sino que es un elemento activo utilizado por el capitalismo para perpetuar su dominio. Por ello cuando se investiga en contabilidad es preciso subrayar los aspectos sociales, económicos y políticos que han llevado a la adopción de determinadas prácticas contables.

Situados en el campo propio de la investigación histórico-contable, Parker (1977) nos presenta cuales han sido, a su entender, las principales contribuciones metodológicas que han influido a los historiadores de la contabilidad y a las investigaciones realizadas en ese área:

- EL HISTORICISMO alemán del siglo XIX, que entiende que al tener cada época su propia cultura y valores, lo que debe hacerse es no sólo reconstruir los sucesos del pasado, sino también cual fue la atmósfera y mentalidad de la época que llevó a que se actuase de una forma determinada.
- LA ESCUELA DE LOS ANNALES que aboga por un análisis de los hechos junto con sus interrelaciones y factores que le influye. Considera imprescindible la interdisciplinariedad en la investigación histórica, principalmente el uso de metodologías de ciencias sociales.
- MATERIALISMO HISTÓRICO, basado en las ideas marxistas, donde las estructuras sociales representan la base para entender el proceso histórico. La lucha de clases constituye el aspecto esencial y su máxima preocupación.
- VISIÓN FOUCAULDIANA de la historia, basada en las ideas del filósofo y sociólogo francés Michel Foucault y, más concretamente, en sus teorías relacionadas con el poder-conocimiento, por las que se entiende que a partir del siglo XVIII se idearon sistemas de vigilancia económica, entre los que la contabilidad jugaría un papel importante, y que representarían instrumentos para ejercer una nueva forma de poder disciplinario.
- POSTMODERNISMO, que viene a cuestionar las conclusiones obtenidas por las investigaciones históricas tradicionales. La visión que se obtenga del pasado no puede ser unidimensional ya que depende de asunciones epistemológicas, metodológicas e ideológicas que adopte el investigador para su interpretación de acuerdo con sus intereses.

Cuando Parker se refiere a la influencia ejercida en los historiadores de la contabilidad, está pensando en determinados historiadores, concretamente en aquellos que han desarrollado sus trabajos principalmente en el área de la contabilidad de gestión y que han sido agrupados bajo el denominador común de NHC o contabilidad crítica.

Más global puede considerarse la clasificación que en 1992 realizó Stewart, y en la que diferencia tres enfoques a la hora de concebir la historia de la contabilidad:

- **ENFOQUE CIENTÍFICO-POSITIVISTA:** La investigación del pasado debe realizarse buscando el máximo de objetividad, siendo responsabilidad del investigador el realizar una reconstrucción de ese pasado de la forma más fiel posible, ciñéndose a los hechos y absteniéndose, en la medida de lo posible, de realizar interpretaciones o evaluaciones subjetivas. En su posición más tradicional situaríamos aquí a aquellos que defienden una investigación histórica exclusivamente narrativa en la que hay que dejar que sean los hechos los que hablen por sí mismos; aunque dentro de este enfoque también podemos situar una posición más moderada en la que situaríamos a aquellos que defienden que la narración de los hechos debe acompañarse de algún tipo de interpretación.

Esta sería la postura adoptada por los seguidores de la que hemos denominado HTC y que, como veremos a continuación, en su versión tradicional, ha sido el centro de las críticas más duras por parte de los partidarios de la NHC, principalmente el empeño de llevar a cabo una descripción totalmente objetiva de los hechos, como si éstos pudiesen explicarse por sí mismos y el historiador sólo fuese un instrumento de narración. Aunque la objetividad en la investigación histórica tal vez deba entenderse como lo hace Parker (1977, p.134) que opina que adquiere un significado diferente a la que tiene para la investigación científica, representando para el historiador más el deseo y esfuerzo por ver las cosas como realmente sucedieron.

- **ENFOQUE IDEOLÓGICO:** en el que se parte de proposiciones ya impuestas y que se sabe que son verdaderas antes de comenzar la investigación. Los partidarios de este enfoque consideran que la historia es testigo de un continuo proceso de progreso que va desarrollándose evolutivamente.
- **CONCEPCIÓN RELATIVISTA:** opuesta a las dos concepciones anteriores, las cuales en la realidad práctica no las encontraríamos de forma pura ni excluyente. En este enfoque se considera que es imposible llegar al conocimiento del pasado utilizando los enfoques anteriores, ya que la historia es una reconstrucción creativa de cómo al historiador le hubiera gustado que hubiesen sucedido las cosas, negando con ello la posibilidad teórica de la objetividad en el conocimiento histórico.

Esta última posición es la adoptada por los seguidores de la NHC y donde se han desarrollado los diferentes enfoques alternativos a la teoría positiva, alguno de los cuales ha resultado especialmente agresivo y crítico con ella (Funnell, W. 1996), principalmente contra lo que denominan la “ilusión de la objetividad”, ese “noble sueño” como gusta llamarlo Novick (1988).

En resumen, y siguiendo a Ezzamel, M. (1998) podemos establecer dos posturas extremas:

- a) Los que desde las filas de la NHC tachan de “anticuarios” los esfuerzos de los investigadores preocupados más con el descubrimiento de los orígenes de la disciplina que con la articulación de teorías de cambio (i.e. Napier 1989; Hopper y Armstrong 1991).

- b) Los que responden desde las filas de la HTC que la fidelidad a las fuentes primarias es consustancial con el propio fin de la historia de la contabilidad y que los seguidores de la NHC se encuentran fundamentalmente comprometidos con la contribución “al paradigma” en lugar de trabajar “dentro” del mismo.

Aunque, como tendremos ocasión de comprobar, entre esas dos posturas extremas están emergiendo posiciones intermedias más moderadas y conciliadoras. A continuación vamos a llevar a cabo una síntesis de las principales características que pueden asignarse a ambas posiciones.

CARACTERÍSTICAS DE LA HTC:

- Constituye una aproximación utilitaria que ve el pasado como una fuente de datos útiles para la comprensión de las prácticas contables actuales y para soluciones de problemas futuros.
- Cualquier innovación contable debe explicarse como respuesta a una demanda de información de carácter económico planteada por un usuario (teoría de la “demanda-respuesta”).
- La investigación en historia de la contabilidad debe estar fundamentada en fuentes primarias, que llegan a considerarse como un aspecto esencial de la propia investigación.
- Sólo el estudio objetivo de los hechos, y asumiendo las características de racionalidad y neutralidad de la contabilidad, puede llevarnos a la reconstrucción de la verdad histórica.
- Se contempla a la contabilidad como un proceso evolutivo en continuo progreso (Darwinismo contable).
- Sus investigaciones se centran principalmente en estudiar los orígenes y evolución de las prácticas contables (principalmente el método de la partida doble), utilizando una metodología descriptiva y narrativa.

CARACTERÍSTICAS DE LA NHC:

De acuerdo con Miller et al (1991 p.400) el nuevo paradigma de investigación alternativo o crítico, no constituye en sí una “escuela de pensamiento” y no implica adherirse a una idea conceptual concreta, sino que utiliza un rango heterogéneo de enfoques teóricos, cuyas principales características son (p.395):

- Proliferación de metodologías.
- Cuestionamiento de conceptos como progreso y evolución.
- Ampliación del ámbito de estudio.
- Cambio en el objeto de estudio.

A estas características generales vamos a incorporar algunas otras que representan más bien contrapuntos o aspectos críticos dirigidos contra la HTC:

- Se ponen en tela de juicio conceptos clásicos de la ciencia en general y de la historia contable en particular, tales como objetividad, racionalidad, intemporalidad y universalidad. Una de las cuestiones más controvertidas es, precisamente, la creencia de que

no es posible alcanzar un conocimiento objetivo de los hechos históricos, por ello carece de importancia la pura narración de esos hechos, pasando a ocupar su lugar la interpretación apriorística que debería ser verificada por los hechos. No actuar de esta forma, es para sus seguidores caer en el “anticuarismo”, que representa la recopilación de hechos históricos sin interpretación ni explicación.

- La contabilidad, como se reconocía más arriba, ha visto ampliado su ámbito y objeto de estudio, así como su comportamiento en relación con el entorno, de esta forma el Darwinismo histórico-contable, fiel a la creencia de que la contabilidad ha ido experimentando un proceso evolutivo lineal, adaptándose a los requerimientos del entorno, tal como lo entendía Littleton (1933), está siendo sustituido por el hecho de prestar mayor atención a las situaciones de ruptura, de interrupción y aún de retroceso en el uso de las prácticas contables.
- El contexto en el que operan y se desarrollan las prácticas contables es importante, pero resulta aún más interesante reconocer las influencias que esos desarrollos han tenido en la configuración del contexto social y organizativo de la sociedad. Se trata de dotar a la contabilidad de un papel más activo en relación con el entorno en el que opera, entendiéndolo en un doble sentido, no sólo reflejándolo, sino influyendo en él.
- Se considera que la “neutralidad” de la contabilidad a la que apelan los partidarios de la HTC es una falacia y que existen otras finalidades diferentes de las que han sido definidas desde las filas del racionalismo económico. Aquí entraría en juego el empleo que se hace de metodologías influenciadas por las ideas marxistas o por las foucauldianas, partiendo de la base de que la racionalidad económica es insuficiente para explicar el desarrollo histórico de la contabilidad, siendo para ello necesario tener en cuenta el contexto no sólo económico, sino también el político y social.

Para Fleischman et al (1996, p.64) las diferencias entre la historia de la contabilidad convencional y la crítica se centra básicamente en la fuente material que utilizan y la distinción entre historia y ciencia social.

El principal órgano de difusión de los trabajos de investigación que se realizan desde las filas de la NHC es la revista *Accounting, Organizations and Society*. En ella encontramos los artículos que hoy son considerados la génesis de la contabilidad crítica como el de Tinker, Merino y Neimarck (1982) o el de Hopwood (1983), así como el de Miller, Hopper y Laughlin (1991) que representa su reconocimiento. Otros muchos trabajos de esta corriente han ido apareciendo en esa y otras publicaciones, entre los que merecen destacarse los de Hopwood (1987); Napier (1989); Stewart (1992); Fleischman, Kalbers y Parker (1992); Hoskin y Macve (2000); Boyns y Edwards (2000).

Hay autores que, desde las filas de la corriente de la HTC, se muestran especialmente críticos con la NHC, dirigiendo sus críticas principalmente al hecho de que algunas de sus investigaciones más representativas se hayan realizado sin acudir a fuentes primarias, así, por ejemplo, Fleischman y Tyson (1997) consideran que sus conclusiones habrían alcanzado un mayor valor si hubiesen estado sustentadas en material archivístico. La cuestión, como ya hemos visto, es que desde las filas de la NHC se cuestiona que el investigador pueda llegar a

reconstruir el pasado de forma objetiva, siguiendo en esa cuestión la idea de Habermas (1990) que entiende que los hechos que los historiadores nos presentan como acontecimientos del pasado son, en realidad, juicios de valor del investigador.

La NHC cuenta en nuestro país con algunos seguidores que han realizado trabajos de mucho interés y entre los que cabe destacar dos tesis doctorales, la de Núñez Torrado, M. (1999) y la de Baños Sánchez-Matamoros, J. (2003).

La primera realizada desde a teoría institucional, que se fundamenta en el hecho de que las organizaciones incorporan prácticas contables que les permiten legitimarse ante el entorno en el que se encuentran inmersas. Pudiendo apreciar, desde esa óptica, como la contabilidad trasciende su papel de instrumento de control para convertirse en un sistema de creencias institucionalizadas que aportan racionalidad a las organizaciones. Desde esta teoría se llega a la consideración de que las organizaciones persiguen su legitimación frente a los agentes institucionales del entorno, incluso por encima de su búsqueda de eficiencia económica. El trabajo es desarrollado dentro de los lineamientos de la NHC apoyándose en otros realizados en la doctrina anglosajona como son los de Meyer y Rowan, 1977; Dimaggio y Powell, 1983; Scott y Meyer, 1985; Meyer, 1986; Fligstein, 1993; Miller, 1994.

La segunda es desarrollada tomando como base las ideas del filósofo francés Michel Foucault, entre cuyos planteamientos el que mas hondo ha calado en la investigación histórico-contable ha sido el que considera el conocimiento como un instrumento de poder, de acuerdo con el esquema del “panopticon de Benthan” a través del que se puede observar y ejercer una vigilancia sin ser visto. Como señala el autor de esta tesis, Foucault construyó su modelo reflexionando en torno a los medios que se usan para ejercer poder desde los discursos y lo denominó poder disciplinario (Foucault, 1983). Desde esa óptica la contabilidad puede configurarse como práctica discursiva, pudiéndose desarrollar, a partir de esas prácticas, técnicas de vigilancia sobre el individuo que permite su normalización y disciplina. La cuestión, consiguientemente consiste en identificar, como hace el autor de esta tesis, hasta qué punto las prácticas contables pueden considerarse integradas en el carácter disciplinario del discurso. Trabajos como los de Hoskin y Macve, 2000; Armstrong, 1994 o Findlay y Newton, 1998, le sirven de apoyo a su investigación.

Ambos trabajos, así como otros que podríamos situar en esta línea de la NHC en nuestro país, han sido realizados utilizando una gran proliferación de fuentes primarias, con lo que quedarían fuera del alcance de la crítica antes mencionada. En España lo que si merecen una especial atención son las críticas que Hernández Esteve (1992, 1997a, 1997b, y 1996) ha dirigido a algunas posturas adoptadas por los seguidores de la NHC a quienes acusa de caer en tentaciones que pretenden evitar y que podrían conducir a crear un estado de confusión en el seno de la historiografía contable, en el que cualquier planteamiento puede llegar a tener validez. Las tentaciones a las que hace referencia son:

- Tentación a la excesiva originalidad.
- Tentación a la exclusividad.
- Tentación del dogmatismo.
- Tentación del utilitarismo.

- Tentación de subvalorar el estudio y descripción de los hechos.
- Tentación de la burocratización.
- Tentación al reduccionismo metodológico, temático, temporal e idiomático.

Las críticas de Hernández Esteve van dirigidas, particularmente, a aquellos investigadores de la NHC que mantienen posturas extremas, a aquellos que acusando de “anticuarios” a otros investigadores se olvidan, abusando de análisis sociológicos, que el objetivo principal de la investigación histórico-contable, aún sin realizar, es la elaboración de una historia de la contabilidad, donde lo primero debe ser la presentación, descripción y análisis de los hechos y, finalmente, su interpretación; siendo los hechos, con todas sus limitaciones e insuficiencias, la base del quehacer histórico.

5.3. Conciliación de posturas y propuesta para encarar una investigación

En la realidad práctica las posiciones extremas puede decirse que son pocas y que, actualmente, son cada vez más numerosas las voces que se levantan a favor de una conciliación de posturas, entendiendo que los nuevos planeamientos hay que verlos más en un sentido de complemento y enriquecimiento de los antiguos esquemas que como un problema de enfrentamiento entre dos formas de trabajar irreconciliables. El propio Hernández Esteve, repetidamente, ha reconocido las aportaciones de la nueva historia, concretamente:

- La consideración de una mayor contextualización en los trabajos de investigación.
- Mayor incorporación de aparato teórico relevante, como parte esencial de la contextualización, evaluación e interpretación de la materia investigada.
- Se ha puesto de moda y se ha llamado la atención sobre la historia de la contabilidad.
- Se han abierto horizontes nuevos y reconsiderado algunas nociones y prácticas, lo que puede conducir a una profunda renovación.
- La historia de la contabilidad ha ganado en peso y reconocimiento científico.

Hay autores como Napier (1989) que opinan que ambas tendencias pueden coexistir, realizando una especie de simbiosis o división del trabajo de investigación, encargándose los partidarios de la NHC de llevar a cabo sus interpretaciones y teorizaciones, tomando como referencia el material archivístico, previamente descrito y analizado por historiadores tradicionales, con lo que quedaría garantizada la objetividad y fiabilidad de los hechos.

Otros autores que se han mostrado a favor de la conciliación de posturas, reconociendo los méritos tanto de unos como de otros investigadores, han sido Fleischman y Radcliffe, 2000; Funnell, 1996; Carnegie y Napier, 1996, que consideran que la investigación interpretativa y crítica, apoyada en fuentes primarias aportará importantes trabajos de investigación histórico-contable; Merino y Mayper, 1993; Parker, 1997; Fleischman, Mills y Tyson, 2000. A nosotros no nos cabe la menos duda de que todo este movimiento renovador en la historia de la contabilidad, respetando lo ya conseguido hasta ahora y conciliando posturas nos llevará a que esta disciplina consiga avanzar de forma espectacular en los próximos años.

Para terminar este apartado, y siguiendo una vez más a Hernández Esteve (1997b, pp.49 y 50) vamos a proponer una serie de puntos de interés que hay que tener en cuenta al encarar una investigación en historia de la contabilidad:

1. Cuidar que los temas elegidos tengan suficiente entidad y constituyan una aportación significativa al conocimiento histórico-contable.
2. Verificar la fiabilidad de los hechos, cuidando de separar adecuadamente la mera exposición de los mismos de lo que sea su interpretación.
3. No caer en el vicio del presentismo, interpretando los hechos desde la óptica del presente, y sin dejarnos influir, en lo posible, por concepciones preconcebidas.
4. No centrarse única y exclusivamente en un enfoque técnico de la historia de la contabilidad, sino como un instrumento de organización, dirección y gestión.
5. Analizar la realidad histórica que estudiemos encuadrándola dentro de un marco teórico explicativo que nos permita identificar y contestar las cuestiones más relevantes en relación con la problemática tratada.
6. Evitar estudiar los hechos aislados, como si estuvieran en una campana de vacío, sino que intentaremos situarlos dentro de un contexto que les sea propio, procurando identificar sus relaciones con el entorno.
7. Plantearnos, por si fuera de relevancia en el contexto, las hipótesis sociológicas de poder y prevalencia propuestas por la NHC.

Como conclusión consideramos que uno de los objetivos principales de los que nos dedicamos a la investigación de la historia de la contabilidad, y a la enseñanza de alguna de las disciplinas contables, debería ser dar a conocer en las aulas universitarias el fruto de las investigaciones más relevantes en el terreno de la historia de la contabilidad; incluso deberíamos ir aún más lejos, de modo que nos podríamos plantear como objetivo, dentro de una hipotética enseñanza de la historia de la contabilidad, no sólo dar a conocer el pasado, sino y principalmente, mostrar el camino y las herramientas necesarias para llegar a ese conocimiento y a su interpretación.

6. LA INVESTIGACIÓN HISTÓRICA EN CONTABILIDAD DE COSTES

Carmona, S. y Donoso, R.(1999) ponían de manifiesto que los sistemas de costes han constituido un elemento esencial en la investigación en historia de la empresa, destacando que a la información sobre costes y al control empresarial se les ha concedido una gran importancia en la explicación del crecimiento de las grandes empresas americanas del transporte de ferrocarril, acero y distribución durante el período 1850-1925 (Chandler, 1977); los casos de las empresas DuPont, así como el de General Motors, han resultado paradigmáticos tanto en sus conclusiones como en la metodología a utilizar en la historia de la empresa (Chandler, 1982).

Se reconoce que en el ámbito de la historia de la contabilidad, el examen de las causas que motivaron la puesta en marcha de los primeros sistemas de costes ha dado lugar a tres líneas de investigación (i.e., Loft 1995; Fleischman, Mills y Tyson, 1996):

- ESCUELA ECONOMICISTA, que constata que la competencia entre empresas se hizo más intensa durante la Revolución Industrial, y ello trajo consigo una drástica reducción en los márgenes de beneficio de estas organizaciones (Johnson y Kaplan,

1987). Para evitar la quiebra de sus empresas, los directivos se vieron obligados a buscar nuevas vías para la mejora de la eficiencia (i.e., Edwards y Newell, 1991; Fleischman y Parker, 1992; Fleischman y Tyson, 1993), y los sistemas de costes serían implantados con el fin de proporcionar información relevante para reducir gastos y mejorar la eficiencia (i.e., Fleischman y Parker, 1997).

A pesar de la contundencia y del nada despreciable apoyo archivístico que sustenta esta tesis, la Escuela Economicista no ha conseguido elaborar una explicación suficiente sobre la implantación de sistemas de costes en entidades en las que la presión de la competencia era escasa o inexistente (i.e., Ezzamel, Hoskin y Macve, 1990). Las bases teóricas de esta línea la podemos situar en el trabajo de Chandler (1977) y puede decirse que sus seguidores explican el origen de la contabilidad de costes en términos de utilidad económica (i.e., Gutiérrez Hidalgo y Romero Fúnez, 2001).

- ESCUELA FOUCAULDIANA, algunos autores, como los citados Ezzamel, Hoskin y Macve (1990), han encontrado evidencia documental que apoya la tesis de que el diseño de los primeros sistemas de costes no tenían otro objetivo que disciplinar y clasificar a la mano de obra. Los efectos que el sometimiento de la fuerza del trabajo pudiera tener posteriormente sobre la eficiencia constituía, a raíz de la evidencia disponible, un objetivo secundario en la implantación de esos primeros sistemas de costes.

Las investigaciones dentro de esta escuela parten de los planteamientos, como ya sabemos, de Michel Foucault, que resalta la influencia que en el desarrollo social han tenido las técnicas para controlar y vigilar el comportamiento e los individuos. La contabilidad, para los seguidores de esta corriente, entraría en el ámbito de esas técnicas, siendo concebida como una disciplina que permite el conocimiento de la actuación de los individuos, y consiguientemente se puede ejercer el poder sobre ellos. Dentro de esta línea podemos situar los trabajos de Loft (1988 y 1994); Hoskin y Macve (1986, 1988 y 1994); Miller y O'Leary (1987); Carmona, Ezzamel y Gutiérrez (1997).

- Escuela del Proceso de Trabajo, que argumenta que los sistemas de costes jugaron un papel decisivo en un proceso más general de parcelación y simplificación del puesto de trabajo que se produjo durante el final del siglo XIX y principios del XX (i.e., Hopper y Armstrong, 1991; Covaleski, Dirsmith y Samuel, 1996), y que tuvo como efecto último la alienación de la mano de obra. Así, la información de costes fue utilizada por el empresario capitalista para frenar el avance del movimiento sindical obrero que se alumbró durante ese período.

Los planteamientos teóricos de Marx son los que toman como base los seguidores de esta corriente; de esta manera se liga el desarrollo de los sistemas de costes al propio desarrollo del capitalismo, siendo de nuevo la contabilidad un instrumento, en este caso para el control del proceso de trabajo y posibilitar la acumulación de capital mediante la explotación del trabajador.

En realidad, los planteamientos que se observan en la contabilidad de costes reproducen lo ya dicho anteriormente en relación con la historia de la contabilidad en general; es más, la mayoría de los trabajos de investigación que se han desarrollado en el seno de la NHC están

relacionados con este campo de la contabilidad de costes o de gestión, por lo que todo lo dicho en relación con el enfrentamiento HTC/NHC es válido aquí, así como las posturas que abogan por la conciliación, como es el caso de Gourvish (1995) que entiende que los trabajos excesivamente empíricos, sin soporte teórico, es difícil que hagan progresar a la disciplina, proponiendo que los trabajos de investigación se sustenten en fuentes primarias, pero éstas se utilicen para comprobar la validez de las diferentes teorías utilizadas. Como ejemplo de simbiosis entre las dos corrientes en este campo de investigación, en el que utilizando fuentes primarias, éstas son estudiadas acudiendo a enfoques economicistas y sociológicos que se consideran complementarios, tenemos el trabajo de Fleischman, Hoskin y Macve (1995).

En general, puede decirse que los trabajos de investigación en historia de la contabilidad de costes examinan prácticas que estuvieron operativas a partir del siglo XVIII y, principalmente, en los siglos XIX y XX, poniendo de manifiesto la mayoría de ellos que el nacimiento de la moderna contabilidad de costes se puede situar a finales del siglo XIX (Pollard, 1965), aunque algunas investigaciones han demostrado la existencia de técnicas sofisticadas de contabilidad de coste en el siglo XVIII, e incluso antes. Sin embargo, en nuestra opinión, faltan investigaciones que permitan arrojar luz sobre el papel que pudo jugar en el desarrollo del espíritu capitalista los conocimientos sobre costes en épocas tan tempranas como el siglo XV o XVI, aspecto que hasta ahora se reserva a la partida doble (i.e. Sombart, 1984; Weber 1989).

BIBLIOGRAFÍA

- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, (1970): Report of the Committee on Accounting History.
- ANTINORI, C. (1998): "El campo de estudio de la historia de la contabilidad", *II Encuentro de Historia de la Contabilidad en España*, Sevilla.
- ARMSTRONG, P. (1994): "The Influence of Michel Foucault on Accounting Research", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 5, n.º 1 pp. 25-55.
- BELKAOUI, R. (1992): *Accounting Theory*, Academic Press, Londres (3.ª Ed.)
- BOYNS, T. N. y EDWARDS, J. R. (2000): "Pluralistic Approaches to Knowing More: A comment on Hoskin and Macve", *Accounting Historians Journal*, Vol. 27, n.º 1, pp. 151-158.
- CARMONA, S. (2003): "On the Dissemination of Accounting Research. The Case of Accounting History (1990-1999)". Comunicación presentada en el 26º Congreso *Anual de la Asociación Europea de Contabilidad*. Sevilla.
- CARMONA, S. y DONOSO, R. (1999): "Precios Espíritu de Beneficios y Sistemas de Costes", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. n.º pp.
- CARMONA, S.; EZZAMEL, M. y GUTIÉRREZ, F. (1997): "Control and Cost Accounting Practices in the Spanish Royal Tobacco Factory", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n.º 5, pp. 411-446.
- CARNEGIE, G. D. y NAPIER, C. J. (1996): "Critical and Interpretative Histories: Insights into Accounting's Present and Future Through its Past". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 9, n.º 3, pp. 7-39.
- CARNEGIE, G. D. y POTTER, B. N. (2000): "Publishing Patterns in Specialist Accounting History Journal in the English Language, 1996-1999". *Accounting Historians Journal*, Vol. 27, n.º 2, pp. 177-198.

CHANDLER, A. D. (1977): *Strategy and Structure: Chapters on the History on the Industrial Enterprise*, Cambridge, Harvard University Press.

CHANDLER, A. D. (1982): *The Visible Hand: The Managerial Revolution in America Business*, Cambridge, MIT Press.

COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M.W. y SAMUEL, S. (1996): "Managerial Accounting Research: The Contributions of Organizational and Sociological Theories", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 8, pp. 3-35.

DIMAGGIO, P. J. y POWELL, W. (1983): "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields". *American Sociological Review*, vol. 48, pp 147-160.

DONOSO, R. y GARCÍA AYUSO, M. (1993): "La historia de la contabilidad a debate: una encuesta a los académicos españoles", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXII, n.º 77, pp. 737-756.

EDWARDS, J. R. (1989): "Ignore History at Your Peril". *Accountancy*, vol. II (may), pp. 184-185.

EDWARDS, J. R. y NEWELL, E. (1991): "The Development of Industrial and Management Accounting Before 1850: A Survey of the Evidence". *Business History*, vol. 33, n.º 1, pp.35-57.

EDWARDS, J. R.; BOYNS, T. y ANDERSON, M. (1995): "British Cost Accounting Development: Continuity and Change". *The Accounting Historians Journal*, vol. 22, n.º 2, pp. 1-41.

EZZAMEL, M. (1998): "La nueva historia de la contabilidad: resultados y retos". Ponencia presentada al *II Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad e España: dos formas de entender la historia de la contabilidad*". Sevilla.

EZZAMEL, M.; HOSKIN, K. W. y MACVE, R. H. (1990): "Managing it all by Number: A Review of Johnson and Kaplan's 'Relevance Lost...'", *Accounting and Business Research*, vol. 20, n.º 78, pp.153-166.

FINDLEY, P. y NEWTON, T. (1998): "Re-framing Foucault: The Case of Performance Appaisal", en Mckinlay, A. Y Starkey, K. (eds.): *Foucault Managerien and Organization Theory*, Sage Publication, Londres.

FLEISCHMAN, R. K. y PARKER, L. D. (1990): "Managerial Accounting Early in the British Industrial Revolution: The Carron Company, a Case Study". *Accounting and Business Research*, vol. 20, n.º 79, pp. 211-221.

FLEISCHMAN, R. K. y PARKER, L. D. (1991): "British Entrepreneurs and Pre-Industrial Revolution: Evidence of Cost Management". *The Accounting Review*, vol.66, n.º 2, pp. 361-375.

FLEISCHMAN, R. K.; KALBERS, L. P. y PARKER, L. D. (1992): "Archival Research and the 'New Accounting History': The Industrial Revolution Case". *Collected Papers of the Sixth World Congress of Accounting Historians*, Kioto.

FLEISCHMAN, R. K. y PARKER, L. D. (1992): "The Cost Accounting Environment in the British Industrial Revolution Iron Industris". *Accounting Business and Financial History*, vol. 2, n.º 2, pp. 141-160.

FLEISCHMAN, R. K. y TYSON, T. N. (1993): "Cost Accounting during the Industrial Revolution: The Present State of Historical Knowledge". *Economic History Review*, vol. XLVI, n.º 3, pp. 503-517.

FLEISCHMAN, R. K.; HOSKIN, K. W. y MACVE, R. H. (1995): "The Boulton and Watt Case: The Crux of Alternative Approaches to Accounting History". *Accounting and Business Research*, vol. 25, n.º 99, pp. 162-176.

FLEISCHMAN, R. K.; MILLS, P. y TYSON, T. N. (1996): "A Theoretical Primer for Evaluating and Conducting Historical Research in Accounting". *Accounting History*, vol. 1, n.º 1, pp. 55-75.

FLEISCHMAN, R. K. y TYSON, T. N. (1997): "Archival Researchers: An Endangered Species?". *The Accounting Historians Journal*, vol. 24, n.º 2, pp. 91-109.

FLEISCHMAN, R. K. y PARKER, L. D. (1997): *What is the Past is Prologue: Cost Accounting in the British Industrial Revolution 1760-1850*. Garland, New York.

FLEISCHMAN, R. K.; MILLS, P. y TYSON, T. N. (2000): "A Theoretical Primer for Evaluating and Conducting Historical Research in Accounting", en Edwards, J. R. (ed.): *The History of Accounting. Critical Perspectives on Business and Management, vol. 1: Theory and Method*. Routledge, pp. 3-21. Londres.

FLEISCHMAN, R. K. y RADCLIFFE, V. S. (2000): "Divergent Streams of Accounting History: A Review and Call for Confluence". Ponencia presentada al *Sixth Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference*, julio, Manchester.

FLEISCHMAN, R. K. y RADCLIFFE, V. S. (2003): "Divergent Streams of Accounting History: A Review and Call for Confluence", en Fleischman, Radcliffe y Schoemaker (eds.): *Doing Accounting History: Contributions to the Development of Accounting Thought*, vol. 6, Elsevier Science Ltd. pp. 31-47.

FLEISCHMAN, R. K. y TYSON, T. N. (2003): "Archival Research Methodology" en Fleischman, Radcliffe y Schoemaker (eds.): *Doing Accounting History: Contributions to the Development of Accounting Thought*, vol. 6, Elsevier Science Ltd. pp. 1- 29.

FLEISHER, D. L. y SAMSON, W. D. (1990): "What is Publishable Accounting History Research: An Editorial View". *The Accounting Historians Journal*, vol. 17, n.º 1, pp. 1-4.

FLIGSTEIN, N. (1993): *The Transformation of Corporate Control*, Harvard University Press, Cambridge M.A.

FOUCAULT, M. (1983): "Alterword. The Subject and Power", en Dreyfus, H. L. y P. Rabinow (eds.), *Michel Foucault. Beyond Structuralism and Hermeneutics*, 2nd edition. The University of Chicago Press. Chicago.

FUNNELL, W. (1996): "Preserving History in Accounting: Seeking Common Ground Between 'New' and 'Old' Accounting History". *Accounting Auditing and Accountability Journal*, vol. 9, n.º 4, pp. 33-64.

GOURVISH, T. (1995): "Business History: in Defence of the Empirical Approach?". *Accounting Business and Financial History*, vol. 5, n.º 1, pp. 1-16.

GUTIÉRREZ HIDALGO, F. y ROMERO FÚNEZ, D. (2001): "La gestión del tiempo en el entorno productivo: el caso de la Real Fábrica de Tabacos de Sevilla (1744-1790)". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXX, n.º 109, pp. 641-662.

HABERMAS, J. (1990): *Moral Consciousness and Communicative Action*. MIT Press, Cambridge.

HERNÁNDEZ ESTEVE, E. (1981): Aproximación al estudio de la historiografía contable en España, Banco de España, Servicio de Estudios, Madrid.

HERNÁNDEZ ESTEVE, E. (1992): "Problemática general de una historia de la contabilidad en España. Revisión genérica de las modernas corrientes epistemológicas y metodológicas, y cuestiones específicas", Encuentro de Trabajo en Torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España. Miraflores de la Sierra, Madrid.

HERNÁNDEZ ESTEVE, E. (1997a): "Planteamientos recientes de la historia de la contabilidad", *Revista de Estudios Empresariales*, n.º 6, pp. 257-275.

HERNÁNDEZ ESTEVE, E. (1997b): "Historia de la Contabilidad: pasado rumbo al futuro". 7as. *Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*, APOTEC.

HERNÁNDEZ ESTEVE, E. (1996): Prólogo al libro de Donoso Anes, R.: *Una contribución a la*

historia de la Contabilidad: Análisis de las prácticas contables desarrolladas por la tesorería de la Casa de la Contratación de las Indias de Sevilla (1503-1717), Universidad de Sevilla, pp. 15 a 35.

HERNÁNDEZ ESTEVE, E. (2000): "El papel de la historia la contabilidad en la economía", *II Jornadas de Trabajo sobre Contabilidad Financiera* (Ensayos sobre normalización, globalización e historia de la Contabilidad), ASEPUC, Toledo.

HOPPER, T. y ARMSTRONG, P. (1991): "Cost Accounting Controlling Labour and the Rise of Conglomerates", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, n.º 5 y 6, pp.405-438.

HOPWOOD, A. G. (1983): "On Trying to Study Accounting in the Contexts in which it Operates". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, n.º 2 y 3, pp. 287-305.

HOPWOOD, A. G. (1987): "The Archaeology of Accounting Systems", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n.º 3, pp. 207-234.

HOSKIN, K. W. y MACVE, R. H. (1986): "Accounting and the Examination: A Genealogy of Disciplinary Power", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n.º 2, pp. 105-136.

HOSKIN, K. W. y MACVE, R. H. (1988): "The Genesis of Accountability: The West Point Connctions", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, n.º 8, pp. 37-73.

HOSKIN, K. W. y MACVE, R. H. (1994): "Reappraising the Genesis of Managerialism. A Re-examination of the Role of Accounting at the Springfield Armory, 1815-1845", *Accounting Auditing and Accountability Journal*, vol. 7, n.º 2, pp. 4-29.

HOSKIN, K. W. y MACVE, R. H. (2000): "Knowing More as Knowing Less? Alternative Histories of Cost and Management Accounting in the U.S. and the U.K.", *Accounting Historians Journal*, vol. 27, n.º 1, pp.91-149.

JOHNSON, H. T. y KAPLAN, R. S. (1987): *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard University Press, M. A.

JOUANIQUE, P. (1992): "Propuesta de Elaboración de una Historia General de la Contabilidad", Encuentro de trabajo en torno a la elaboración de una historia de la contabilidad en España, Miraflores de la Sierra, Madrid.

LAUGHLIN, R. (1999): "Critical Accounting Nature, Progress and Prognosis". *Accounting Auditing and Accountability Journal*, vol. 12, n.º 1, pp. 73-78.

LEMARCHAND, Y. (1994): "Histoire de la Comptabilité, Elements d'Historiographie Comparée". Comunicación presentada en *el XV Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Paris, junio.

LITTLETON, A. C. (1933): *Accounting Evolution to 1900*, New York.

LOFT, A. (1988): "Towards a Critical Understanding oof Accounting in the UK 1914-1925", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n.º 2, pp. 137-169.

LOFT, A. (1994): "Accountancy and the First World War", en *Accountancy as a Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, cap. 5, pp. 116-137.

LOFT, A. (1995): The History of Management Accounting: Relevance Found", en Ashton, D.; Hopper, T. and Scapens, R. W. (eds.), *Issues in Management Accounting*, Prentice Hall, 1995.

MATTESSICH, R. (1996): "Academic Research in Accounting. The Last 50 Years". *Asia-Pacific Journal of Accounting*, vol. 3, n.º 1.

MATTESSICH, R. (2001): "Contabilidad cisma o síntesis? El desafío de la metodología condicional-normativa", Conferencia impartida en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Sevilla.

MERINO, B. D. y MAYPER, A. G. (1993): "Accounting History and Empirical Research", *Accounting Historians Journal*, vol. 20, n.º 2, pp. 237-267.

MEYER, J. W. y ROWAN, B. (1977): "Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremon", *American Journal of Sociology*, vol. 83, n.º 2, pp. 340-363.

MEYER, J. W. (1986): "Social Environment and Organizational Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n.º 415, pp. 345-356.

MILLER, P. (1994): "Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction" en Hopwood y Miller (eds.), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge Studies in Management, Cambridge, UK.

MILLER, P. y O'LEARY, T. (1987): "Accounting and the Construction of the Governable Person", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n.º 3, pp. 235-265.

MILLER, P.; HOPPER, T. M. y LAUGHLIN, C. (1991): "The New Accounting History: An Introduction", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, n.º 5-6, pp. 395-406.

MILLER, P. y O'LEARY, T. (1994): "Gobernig the Calculable Person", en *Accounting as a Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, cap. 4, pp. 98-113.

MILLS, P. A. (1993): "Accounting History as Social Sciencie: A Cautionary Note", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, n.º 7-8, pp.801-803.

NAPIER, C. J. (1989): "Research Directions in Accounting History", *British Accounting Review*, vol. 21, n.º 2, pp. 237-254.

NOVICK, P. (1988): That noble Dream: *The 'Objetivity Question' and the American Historical Profession*, Cambridge University Press, Cambridge, UK.

NÚÑEZ TORRADO, M. (1999): El papel de los individuos en la institucionalización de las prácticas contables. Tesis Doctoral no publicada, Universidad de Sevilla, Sevilla.

PARKER, L. D. (1997): "Informing Historical Research in Accounting and Management: Traditions Philosophies, and Opportunities", *The Accounting Historians Journal*, vol. 24, n.º 2, pp.111-149.

POLLARD, S. (1965): *The Genesis of Modern Management*, Harvard University Press, Cambridge, M. A.

PREVITS, G. J.; PARKER, L. y COFFMAN, E. N. (1990): "Accounting History: Definition and Relevance", *Abacus*, vol. 26, n.º 1, pp. 1-13.

PREVITS, G. J.; PARKER, L. y COFFMAN, E. N. (1990): "An Accounting Historiography: Subject Matter and Methodology", *Abacus*, vol.26, n.º 2, pp. 13-158.

PREVITS, G. J. y BRICKER, R. (1994): "Fact and Theory in Accounting History: Presentmindedness and Capital Market Research", *Contemporary Accounting Research*, vol, 10, n.º 2, pp. 625-641.

PREVITS, G. J.; PARKER, L. y COFFMAN, E. N. (2000): "An Accounting Historiography: Subject Matter and Methodology" en Edwards, J. R. (ed.): *The History of Accounting. Critical Perspectives on Business and Methodology, vol. 1, Theory and Method*. Routledge, Londres.

ROOVER, R. de (1970): "La comptabilité a travers les âges". *Introducción al catálogo de autores contables, dirigido por Stevelinck, E., Bibliotheque Royale Albert I, Bruselas.*

SCOTT, W. R. y MEYER, J. W. (1985): "The Organization of Societal Sectors", en *Organizational Envrinments: Ritual and Rationality*, pp. 129-153. Sage Publication: Beverly Hills.

SOMBART, W. (1984): *El Apogeo del Capitalismo*, México, Fondo de Cultura Económica.

STEWART, R. E. (1992): "Pluralizing our Past: Foucault in Accounting History". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 5, n.º 2, pp. 57-73.

TINKER, A. M.; MERINO, B. D. y NEIMARK, M. (1982): "The Normative Origins of Positive Theories: Ideologies and Accounting Thought", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 7, n.º 2, pp.

167-200.

TYSON, TH. (1990): "Accounting for Labor in the Early 19th Century: The U. S. Arms Making Experience", *The Accounting Historians Journal*, vol. 7, pp. 47-59.

TYSON, TH. (1993): "Keeping the Record Straight: Foucauldian Revisionism and Nineteenth Century U. S. Cost Accounting", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 6, n.º 2, pp. 4-16.

TYSON, TH. (1995): "An Archivist Responds to the New Accounting History: The Case of the U. S. Men's Clothing Industry", *Accounting, Business and Financial History*, vol. 5, n.º 1, pp. 159-171.

TYSON, TH. (2000): "Accounting History and the Emperor's New Clothes: A Response to 'Knowing more as Knowing Less?', *Accounting Historians Journal*, vol.27, n.º 1, pp. 159-171.

WEBER, M. (1989): *La ética protestante y el espíritu del capitalismo*. Península, Barcelona.

~~UN LUSTRO DE INVESTIGACIÓN HISTÓRICO-CONTABLE EN ESPAÑA (2001-2005) (*)~~

~~(Five Years of Accounting History Research in Spain, 2001-2005)~~

~~Esteban Hernández-Esteve
Universidad Autónoma de Madrid~~

~~RESUMEN~~

~~Durante los últimos años la investigación en historia de la contabilidad en España ha alcanzado un notable nivel de desarrollo. Este trabajo pretende ilustrar este hecho ofreciendo una relación lo más completa posible de las investigaciones publicadas y presentadas en congresos, así como de las tesis doctorales presentadas en las correspondientes universidades en los años 2001 a 2005. Se ha diferenciado entre las obras escritas en español y en inglés al objeto de observar el grado de penetración de los investigadores españoles en el ámbito internacional. Asimismo se ha clasificado los trabajos en tres grupos, según hayan sido escritos por un solo autor, por dos autores o por más de dos. Esta clasificación es útil para establecer el nivel de colaboración y trabajo en equipo que se da entre los investigadores españoles. Por otra parte, de acuerdo con los temas abordados se han distribuido los trabajos en cuatro grupos principales: historia de la contabilidad del sector privado (comerciantes, industriales, bancos, terratenientes, instituciones privadas, etc.), historia de la contabilidad del sector público (Estado, organismos oficiales, instituciones municipales y locales, ejército, empresas públicas, etc.), historia de la contabilidad de instituciones eclesiales (Iglesia secular: catedrales, diócesis, parroquias, hermandades, cofradías, etc., e Iglesia regular: monasterios), y un grupo residual de trabajos varios. Cada grupo se analiza de por sí con ayuda de datos cuantitativos. A continuación, se procede a clasificar los trabajos por las épocas tratadas, así como por la clase de fuentes utilizadas. Finalmente, se intenta identificar los focos de investigación existentes en España, con indicación de sus planteamientos, perspectivas y metodología, siempre que sean perceptibles.~~

~~**Palabras clave:** investigación histórico-contable, España, siglo XXI, tendencias.~~

~~ABSTRACT~~

~~In recent years accounting history research has reached in Spain a notable level of development. This paper aims to show this fact providing a list as complete as possible of the works published or presented~~

* Me es grato reconocer y agradecer públicamente la ayuda que me ha prestado el profesor Fernando Gutiérrez Hidalgo en la recopilación de los trabajos incluidos en la Relación que se ofrece en este estudio, y que ha contribuido a que la misma sea más completa.