



Reflexiones teóricas en torno a la contabilidad por partida doble

Jhon Henry Cortés J.

Resumen Abstract

Este documento pretende, en primera instancia, generar una visión diferente a la tradicional del concepto de partida doble. Se entiende a ésta no sólo como una técnica, sino como un constructo social de gran relevancia en el contexto del actual modo de producción. Se estudian algunos conceptos fundamentales que son relevantes para comprender a la partida doble, como el concepto de empresa, persona jurídica, persona natural, entre otros. De igual manera, se esbozan algunos elementos en torno al control como objeto de estudio de la contabilidad y, por último, se realiza una breve reflexión de la incidencia y relación entre la organización, información y decisión en la contabilidad por partida doble.

This paper attempts to advance a different and non-traditional view of the concept of double entry. This notion should be understood not only as a technique, but as a social construct of great relevance in the context of the current mood of production. Some fundamental concepts which are relevant for an understanding of the notion of double entry are studied, such as those of company, legal person, natural person, among others. In the same way, some elements about control as the subject of Accounting are outlined, and finally, I try to analyze the importance and relationships among organization, information and decision in Double Entry Accounting.

Palabras clave Key words

Contabilidad por Partida Doble, Control, Riqueza, Propiedad, Capitalismo, Organización, Información, Decisión.

Accounting by Double Entry, Control, Wealth, Property, Capitalism, Organization, Information, Decision.



Planteamientos iniciales

La partida doble es comúnmente vista como un conjunto técnico que permite que una partida adeudada o acreditada en una cuenta tenga por lo menos una contrapartida en otra. Sin embargo, tal apreciación es totalmente equívoca, ya que la partida doble comprende un constructo teórico que permite vislumbrar cierto tipo de relaciones sociales.

En este documento se defenderá, pues, el carácter socioepistemológico de la partida doble y la importancia que históricamente ha tenido en el *control* de la riqueza; riqueza que –no está por demás decirlo– se ha encontrado adscrita a un tipo específico de propiedad: la propiedad privada.

En la unidad empresarial se presentan dos tipos de estructuras, la estructura económica y la estructura financiera, cuya división se hace evidente en el momento en que el concepto de empresa evoluciona –aunque lenta y complejamente– y permite su distinción del propietario de la misma. En los umbrales de tal relación, empresa – propietario, la partida doble fue el concepto contable fundamental que permitió al capitalismo el control de la riqueza y de las condiciones de su reproducción.

La partida doble, por tanto, tuvo un desarrollo paralelo al de la unidad de gestión empresarial, la cual con el paso del capital comercial al capital productivo matizaría también mucho mejor sus características; características que sin la contabilidad por partida doble hubiera sido prácticamente imposible concretar.

La contabilidad, a través de la partida doble, ha decantado desde la historia moderna –probablemente antes– las relaciones sociales que se manifiestan en las transacciones u operaciones socioeconómicas, las cuales son representadas de acuerdo con los condicionantes y características de la época en la que se desenvuelven, evolucionando paralelamente con los desarrollos de la cultura y la sociedad. Igualmente, la partida doble, como producto social de un conjunto de relaciones, contribuyó a potenciar y a difundir los valores económicos de la época, posibilitando una visión organizada y organizadora de la actividad comercial, y más tarde de la actividad productiva.

La partida doble se presenta como un constructo teórico de gran trascendencia que posibilita, a través de determinados instrumentos conceptuales, la representación de las transacciones sociales y económicas bajo el marco homogéneo brindado por el concepto socioeconómico del valor. Igualmente, posibilita el conocimiento de la





estructura económica y financiera de la unidad económica, así como la comprensión de las relaciones que se suceden entre los diferentes agentes que intervienen con la empresa, permitiendo, consiguientemente, un conocimiento integral de la unidad de gestión empresarial y de su entorno.

El enfoque de la utilidad de la información para la toma de decisiones, que ha cobrado ingente importancia a partir de la década de 1960, ha cambiado de alguna manera la forma en que se debe producir la información. Comprender la esencia de la partida doble permitiría un desarrollo racional –incluso emancipador– de la información que necesita no sólo la administración y los propietarios como principales agentes decisores, sino ante todo la sociedad, como espacio en el que se legitima el actuar de los sujetos.

El control es uno de los temas de mayor actualidad, así como también de gran relevancia para la disciplina contable. Constantemente se le exige a la contabilidad y a los sujetos representantes de ésta, un control más riguroso de las operaciones y procesos de la empresa, con el fin de evitar *riesgos* que puedan afectar el eficiente desenvolverse de la unidad económica.

Es preciso comprender que el control como objeto de la contabilidad debe estar matizado por una *perspectiva social*, de manera que la riqueza, aunque pertenezca a un conjunto de propietarios determinados, se controle en aras de un beneficio social. Esta perspectiva no sólo tiene que ver con la producción, sino también –y más importante aún– con la distribución. Controlar la forma en que se distribuye la riqueza es un espacio poco explorado en contabilidad, pero que sin duda alguna presenta una colosal importancia para la sociedad.

El control social también tiene que ver con la *confianza social*. En la medida que aquél proporcione un tipo de información racionalizada, crítica, será posible asegurar estabilidad laboral, mejores condiciones de negociación entre la administración y los trabajadores, así como develar, o por lo menos vislumbrar, los intereses subyacentes en las relaciones de producción y distribución.

Comprender la partida doble, pues, implica, a su vez, comprender cómo operan las relaciones de intercambio, cómo se manifiesta la riqueza, cómo se objetiva, e incluso cómo se distribuye. El control, que media en la relación riqueza – propiedad, no debe entenderse como el conjunto de mecanismos concretos que sirven para controlar, sino que tal control deberá ser visto en su percepción macroeconómica y macrocontable, pues sólo así podrá entenderse la función que cumple la contabilidad por partida doble en el modo de producción capitalista.



Una visión diferente de la partida doble

En primera instancia es preciso comprender que la partida doble *no es una técnica, en vez de ello es una forma de control, en la que se estudia la relación riqueza – propiedad*. Es preciso aclarar, además, que la partida doble estudia la relación riqueza – propiedad propia del modo de producción capitalista, pues fue en los incipientes inicios de éste que la contabilidad vio la necesidad de desarrollar una forma de control más rigurosa, de manera que le permitiese a la economía el surgimiento de un nuevo tipo de relaciones; a su vez el capitalismo no hubiera podido evolucionar si no hubiese contado con la partida doble, pues ésta le permitía un control de la riqueza, le proporcionaba información acerca del valor de los bienes, y le permitía, en últimas, tomar decisiones referentes a la organización.¹

En una perspectiva histórica, Littleton enuncia los elementos esenciales en la formación (origen) de la «metodología» de la contabilidad por partida doble, tales elementos se encuentran divididos en dos categorías: en la categoría material se encuentran «la propiedad privada (posibilidad de cambiar de propietario), el capital (riqueza empleada con fines productivos), el comercio (intercambio de bienes), el crédito (uso presente de bienes futuros) [y en la categoría lingüística se encuentran:] la escritura (un medio de preparar un registro permanente), el dinero (un medio de cambio, un común denominador), la aritmética (un medio de cálculo)»,² en otras palabras, los elementos materiales son expresados a través de los medios lingüísticos, los cuales posibilitan la aprehensión y representación del hecho social por parte del sujeto, mediada por la construcción de instrumentos como la cuenta.

Para Littleton todos estos elementos estuvieron reunidos de alguna forma en las civilizaciones antiguas, no obstante, era necesario la unión de las dos categorías anteriormente enunciadas con las condiciones históricas específicas para que fuera posible el origen y desarrollo de la contabilidad por partida doble.

Así el comercio que iba a ayudar a la formulación de la partida doble, tenía que ser un comercio redituable, porque este es el

¹ El que la partida doble tenga que ver especialmente con las relaciones socioeconómicas propias del modo de producción capitalista, ello no implica que no se pueda aplicar a un contexto económico diferente, por ejemplo, un modo socialista de producción. Allí la partida doble también tendría importantes variables que desarrollar, en tanto comprensión de la dialéctica económica y financiera.

² LITTLETON, A.C. Los Antecedentes de la Contabilidad por Partida Doble. En: *Estudios Contemporáneos Sobre la Evolución del Pensamiento Contable*. México: Ed. Dickenson, 1979. pág. 26





mejor medio de conservar un fondo o reserva de capital que pueda volver a emplearse productivamente y que con esto se vuelva a crear a su vez capital adicional. Este hecho pudo haber sido la razón principal para que el mundo antiguo no produjera una contabilidad propiamente dicha. La idea del capital productivo aún no estaba presente; en la época que correspondía a una etapa agrícola, no había posibilidad de considerar al capital como factor de la producción.³

En este mismo orden de ideas el profesor Danilo Ariza afirma que «el capital expresa una forma específica de ser de la riqueza, caracterizada por percibir en ella un potencial de autocrecimiento y de autoincremento»,⁴ el cual, caracterizado por el espíritu burgués de la época, generó relaciones sociales (capital – trabajo) en las que la producción de bienes, sustentada en el creciente interés de mecanización del trabajo, constituiría el elemento esencial del capitalismo de los siglos XVIII y XIX.

Se concluye, por tanto, que fue principalmente la ausencia de una perspectiva en la que el capital, comercial y productivo, se vislumbrara como uno de los elementos esenciales de la «nueva contabilidad», lo que impidió, posiblemente, la aparición de la partida doble de manera más temprana en el auge económico de las civilizaciones precedentes.

A través de la historia moderna la partida doble se ha manifestado como una perspectiva racional de gran relevancia para el control de las operaciones económicas, la cual ha tenido gran parte de su desarrollo en las empresas, tomadas éstas en su forma jurídica de personas naturales (comerciantes o productores individuales) o de personas jurídicas (organizaciones legalmente constituidas).

La conformación de la empresa va a tener, pues, una incidencia notable en la evolución del concepto de partida doble. Inicialmente el eje del actuar socioeconómico giraba en torno al capital comercial, cuyo sujeto era el comerciante. Esta perspectiva, denominada también mercantilismo, fue la propiciadora de conceptos contables (a partir de Paciolo), como el supuesto del negocio con personalidad propia, distinta a la del propietario. Sin embargo, aún en ese momento no se percibía de manera clara la diferencia entre estos dos entes (el propietario y el negocio), ya que el comerciante seguía siendo el responsable de la creación de su riqueza y su identidad se asimilaba a la de su empresa. La evolución del capital comercial al capital productivo, por cierto

³ Ibid. pág. 28

⁴ ARIZA B., Danilo. «Las Relaciones de Producción y la Partida Doble» En: Revista Legis del Contador N° 02, Bogotá: Legis, 2000. pág. 99



bastante lenta y compleja, permitiría matizar de manera más clara las características de la partida doble, que tuvo un desarrollo paralelo al de la unidad de gestión empresarial. Para comprender mejor esta evolución se hace necesario distinguir dos factores del capital productivo: el capital como propiedad y como función.

El capital como propiedad será responsable de proveer de recursos financieros a la empresa, tanto al comienzo (aporte social), como posteriormente (préstamos bancarios). Al capital como función le corresponderá operar en cuanto proceso transformador, en permanente cambio y crecimiento acumulativo que permita internamente identificar los costos de autosostenimiento y externamente, identificar los gastos y costos de su inserción social (impuestos, intereses, etc.).⁵

Esta separación del capital tiene como consecuencia la clara comprensión de la división entre el propietario y la empresa. Desde luego no fue algo que se dio de un momento a otro, sino al contrario, la cesión del control de la riqueza por parte del propietario fue un proceso que demandó tiempo; tal control se dejaría a cargo de nuevos agentes sociales (gerentes), los cuales iban a encontrar en la contabilidad la herramienta perfecta para tal fin.

En este contexto de evolución empresarial la partida doble experimentaría los siguientes cambios fundamentales: «1) Iniciales lineamientos de la información contable del proceso transformador. 2) Énfasis en la entidad contable independiente del propietario, con fundamento jurídico. 3) Estructuración del subsistema de vínculo interno-externo de la contabilidad».⁶ El primer punto hace referencia al cambio de perspectiva contable en la generación de la información, en la que el foco de atención por parte de la contabilidad consiste en la construcción de teorías e instrumentos que permitan un mejor control de la fase productiva. El segundo punto, a partir de la caracterización de los factores del capital, tiene mayor preponderancia en tanto que la limitación de la responsabilidad del propietario al valor de su aporte, por parte de la legislación, permitió enfatizar la diferencia entre entidad – propietario aún más, lo que llevó a considerar a la entidad como poseedora de derechos y obligaciones, validados en la reglamentación jurídica. El tercer aspecto, consiste en la relación entidad – propiedad (esta última constituida por los propietarios, los acreedores y el Estado), agentes que exigían un riguroso control de la riqueza y una eficiente distribución de la misma; la presión ejercida por el Estado llevó a la contabilidad al desarrollo de nuevos campos de acción tales como la auditoría y la revisoría fiscal.

⁵ Ibid. pág. 123

⁶ Ibid. pág. 124





La teoría de las personas jurídicas considera que éstas son entidades conformadas por un conjunto de individuos para la realización de fines colectivos, a las cuales se les atribuye capacidad de derechos y obligaciones, lo cual es cierto. Sin embargo, es preciso indicar que en el concepto de empresa no es determinante la forma jurídica que ésta adopte, es decir, tal concepto es igualmente válido en el contexto de las personas jurídicas como de las personas naturales.

Cuando se trata de la relación empresa – persona jurídica, las actividades que en ésta se realizan tienen un sustento jurídico independiente del propietario, es decir, tal relación, jurídicamente hablando, es sujeto de derechos y obligaciones. En el caso de la relación empresa – persona natural se establece en ocasiones una identidad jurídica entre ambos conceptos, de manera que los derechos y obligaciones que la empresa contrae resultan ser también del propietario.⁷

Se infiere, por lo tanto, que en la relación empresa – persona natural no es posible, en principio, la aplicación y desarrollo de la contabilidad por partida doble. No obstante, si en tal relación se hace una clara diferencia entre la empresa y el propietario de la misma, de manera que el control de las operaciones no se haga de acuerdo al criterio de lo que el propietario considera más conveniente controlar, sino según la realidad de la unidad empresarial, es factible decir, entonces, que la partida doble es válida en el desarrollo económico de las personas naturales.

El concepto de patrimonio, en el que se integran la estructura económica y financiera de la entidad, es de gran importancia en el ámbito organizacional, su comprensión implica la comprensión de la partida doble, y es a partir de ésta que se explica tal relación. La estructura patrimonial no sólo tiene que ver con lo interno de la organización, con la organización de los factores de producción, la identificación de los costos y gastos que permiten su autosostenimiento, la división interna del trabajo, o las relaciones trabajo – administración, tiene que ver, además, con la forma como se objetiva las mercancías y servicios en

⁷ El problema de la *identidad* entre el propietario y su negocio fue el principal hecho histórico que impulsó a la contabilidad a trascender los límites demarcados por la partida simple y desarrollar una forma de control mucho más completa y rigurosa que permitiera independizar la *unidad organizacional* de los agentes que la dotaban de recursos financieros. La partida simple en la actualidad aún no ha desaparecido, pues su funcionamiento se percibe especialmente en las actividades de las personas naturales; el tipo de control posibilitado por la partida simple es especialmente precario si se tiene en cuenta que no hay una independencia ni económica ni jurídica del negocio como tal y su propietario, lo que en últimas lleva a una incertidumbre acerca de la real situación de la actividad empresarial y a un constante riesgo en la toma de decisiones.



el mercado, la influencia del marco institucional, las condiciones financieras que restringen la realización del valor económico, las formas de propiedad que se relacionan con la entidad y determinan acciones de control, incluso la relación ambiente – organización también debe ser decantada en el análisis de la estructura patrimonial, entre otros elementos que, sin duda, se sustentan en la cosmovisión proporcionada por un tipo de racionalidad específica.

El conjunto de elementos patrimoniales pueden ser estudiados, o bien designando su naturaleza económica, o bien atendiendo al origen de los mismos. Para una mayor comprensión obsérvese el siguiente ejemplo: Si una empresa tiene un capital en producción de 50 unidades monetarias (u.m.), es válido que la designación del mismo se haga de dos formas distintas o, aún mejor, desde dos marcos de referencia diferentes: o indicando la naturaleza de los elementos económicos y las respectivas cuantías que se integran en las 50 u.m., o bien, designando con el mismo detalle el origen o financiación de dichas 50 u.m. No obstante, existe una perspectiva dialéctica en la que si simultáneamente se hacen ambas referencias se tendrá una representación integral del patrimonio, lo cual permite una caracterización más racional de las operaciones que realiza la empresa. La obediencia a este último criterio se manifiesta en la siguiente identidad matemática: $EE = EF$, donde «EE» es la estructura económica y «EF» la estructura financiera, así pues, puede enunciarse que en toda estructura patrimonial de una empresa, existe un ámbito económico y un ámbito financiero, los cuales reflejan una identidad matemática, pero una significación contable diferente.

En el ámbito del análisis patrimonial, la cuenta aparece como un elemento de gran relevancia. La cuenta, a pesar de existir desde la edad antigua y parte de la edad media en la partida simple, adquiere una connotación especial en el contexto de la partida doble, principalmente, debido a la doctrina de la personificación de las cuentas, que de acuerdo con Boter Mauri es la primera doctrina contable, en la cual se considera a la cuenta como el instrumento que permite representar tanto personas como objetos (que se han de considerar personificados) y obtener, según sea la naturaleza, un carácter deudor o acreedor. En este sentido, Boter define el concepto en mención de la siguiente manera: «La cuenta es el concepto abstracto representativo de una determinada clase de bienes, valores, derechos, acciones y obligaciones. Las cuentas pueden ser clasificadas en dos grupos: a) Cuentas que corresponden a «personas», tanto las físicas como las jurídicas; b) Cuentas que corresponden a «objetos», o bien a derechos,

* BOTER MAURI, Fernando. *Las Doctrinas Contables*. España: Ed. Juventud, 1959. pág. 97





acciones, obligaciones, etc.».⁸ Se observa, pues, que las cuentas, bajo el criterio de esta doctrina, están destinadas a representar antes que a un conjunto de bienes o de elementos patrimoniales, un conjunto de derechos y obligaciones, con el fin de reflejar la situación jurídica de la unidad empresarial, conociendo qué relación ostenta en determinado caso la empresa o cada una de sus cuentas: sea deudora o acreedora.

Diferente al concepto de cuenta brindado por la doctrina de la personificación de las cuentas, en el que se observa una marcada perspectiva jurídica, está el pensamiento económico de valor, ofrecido inicialmente por la doctrina de la cuenta – valor con los aportes de Fabio Besta. Así «la cuenta es una serie de anotaciones referidas a un objeto determinado conmensurable y mutable, efectuadas con la finalidad de registrar las condiciones y medidas de tal objeto en un instante dado y de registrar también las mutaciones que va experimentando, para poder dar razón del estado de este objeto en un momento determinado».⁹ Las cuentas, para Besta, tienen por objeto los elementos del patrimonio, y por tanto, aun en las cuentas que representan personas, aunque realmente él no hace la denominación de cuentas de personas, sino que las llama «cuentas de débitos y créditos», no se registran en ellas derechos y obligaciones, tan sólo las variaciones de tales elementos, esto es, el valor de los mismos, de tal forma que no se manifieste en la representación contable más que la realidad económica de los hechos, prescindiendo por completo de su significación jurídica.

El profesor Fernández Pirla, por su parte, considera lo siguiente:

La cuenta es una creación de la contabilidad que tiene por objeto presentar y medir los procesos económicos, jurídicos y administrativos que tienen lugar en el ámbito de la economía de la empresa en orden al conocimiento de la auténtica realidad económica de ésta. Para efectuar dicha representación y medición, la contabilidad realiza un proceso de análisis e interpretación del acontecer económico. Analizado e interpretado, todo hecho económico recibe una expresión cuantitativa. Esa expresión cuantitativa, la medida del hecho, es el objeto directo de la cuenta. El concepto de cuenta es esencialmente dinámico.¹⁰

El profesor Fernández conserva igualmente una perspectiva económica, pero con una característica bien diferente a la de Besta, y es que no

⁸ BESTA, Fabio citado por BOTER MAURI, Fernando En: *Las Doctrinas Contables*. Ibid. pág. 182

¹⁰ FERNÁNDEZ PIRLA, José M. *Teoría Económica de la Contabilidad*. 9ª ed., Madrid: Ed. ICE, 1977. pág. 63



desvincula de manera radical el ámbito jurídico en la representación de los hechos que suceden en la empresa, lo que permite una comprensión más coherente de la realidad empresarial.

El concepto de cuenta, ciertamente, es un elemento esencial en la contabilidad, a tal punto que incluso se llega a decir que «el objetivo de la teoría contable consiste en la explicación y justificación científica de las cuentas y de los movimientos de las mismas»,¹¹ lo cual fue, tal vez, válido para la época clásica de la contabilidad, pero hoy dichos límites han sido trascendidos por múltiples y complejos objetivos de diferente tipo. No obstante, es pertinente comprender el concepto de cuenta para percibir su importancia en el marco de la partida doble.

En la economía el transcurrir constante del intercambio de mercancías y de circulación del valor, se reconoce y explica por la dinámica de cuentas que identifican claramente los aspectos cuantitativos y cualitativos de las masas patrimoniales consideradas en un momento determinado, como tales se constituyen en la herramienta sin la cual no se podrían reconocer las leyes que rigen la distribución y la acumulación. Sin las cuentas no se podrían reconocer los principios causales y formalizaciones teóricas (categorías) que tienen la función de explicar la formación y distribución del excedente económico, planteado desde la realidad concreta de la producción y el cambio. [Más adelante agrega el profesor Edgar Gracia:] La construcción de sistemas de cuentas y balances, de alguna manera, es consecuencia y reflejo de la correspondiente racionalidad que caracteriza el movimiento de valores de la economía. En ese sentido muchas de sus propiedades y cualidades [del sistema de cuentas] se derivan de la perspectiva que se asuma al momento de describir la economía.¹²

La contabilidad como manifestación de las relaciones sociales, relaciones esencialmente económicas y jurídicas, evidencia (a través del sistema de cuentas) la racionalidad del sistema en el que se encuentra, que no es otro que el sistema capitalista, el cual, a través de la óptica de la propiedad privada, dirige las acciones del sistema de cuentas y balances a controlar la generación y distribución de la riqueza, control mediado por el interés de los agentes macroeconómicos, que son en últimas los que definen el curso de la economía de una nación. Así pues, la cuenta – capital sintetiza y representa la implicación cuantitativa y cualitativa de los niveles de acumulación y de participación de la propiedad privada en las unidades empresariales microeconómicas y macroeconómicas (comprendida esta última por

¹¹ BOTER MAURI, Fernando. Op. cit. pág. 33

¹² GRACIA LÓPEZ, Edgar. «Economía y Sistema de Cuentas». En: Revista Legis del Contador N° 2. Santa Fe de Bogotá: Legis Ed., abril-junio de 2000. pág. 16





la nación y las grandes empresas). De esta manera en la nación, por ejemplo, la cuenta – capital representa las variaciones macroeconómicas en cuanto acumulación y distribución de la riqueza, generada por los diferentes agentes económicos; en la empresa la cuenta – capital representa el aporte de los propietarios, así como las variaciones del mismo y los excedentes o pérdidas generados en el curso de la actividad empresarial.

En este orden de ideas, es importante comprender la siguiente división: «las cuentas económicas informan sobre lo que sucede en el aparato productivo, las cuentas financieras informan sobre la naturaleza monetaria de las apropiaciones»,¹³ es decir, las cuentas reales o económicas informan la gestión interna del capital, la conformación de la estructura de bienes y el desarrollo de las actividades operacionales; las cuentas financieras informan la naturaleza de la financiación de tales actividades; así, por ejemplo, obsérvese un estado de flujo de efectivo, en el que las cuentas económicas reflejarían la circulación de efectivo como consecuencia del desarrollo operacional de la entidad, así mismo, las cuentas financieras manifestarían la fuente, el origen de los fondos que posibilitaron la realización de tales transacciones.

Integrando lo que se ha dicho puede afirmarse, entonces, que el sistema de cuentas como instrumento simbólico de la contabilidad, representa los hechos sociales¹⁴ que se presentan en la unidad empresarial y en su contexto, con el fin de tener un conocimiento detallado de la circulación económica, las relaciones jurídicas y demás relaciones de la entidad.

El funcionamiento del sistema de cuentas, así como el análisis de los hechos antes mencionados, puede establecerse sobre la base de dos categorías de cuentas: cuentas de estructura económica y cuentas de estructura financiera. La relación e integración entre ambas categorías permitirá comprender cómo funciona la estructura empresarial, tanto endógena como exógenamente.

¹³ Ibid. pág. 18

¹⁴ Los hechos sociales son todos aquellos hechos que son producidos a causa de las relaciones humanas, por tanto, puede comprenderse como hechos sociales, los hechos económicos, jurídicos, ambientales, psicológicos, sociológicos, entre otros. Aunque la contabilidad expresa esencialmente hechos de tipo económico y seguidamente de tipo jurídico, no hay que olvidar que el sistema de cuentas debe representar hechos referentes, por ejemplo, al capital humano, al impacto ambiental, o las relaciones que se crean con agentes externos, tales como proveedores, clientes y la comunidad local (en ésta lo que a la empresa le interesa conocer es el impacto de sus operaciones en el desarrollo de la comunidad regional).



Antes de proseguir, y debido a que se ha estado hablando de la representación de hechos económicos, jurídicos y sociales, vale especificar, también, lo que se ha de entender por hecho contable. Para el profesor Fernández Pirla «todo acaecimiento de naturaleza jurídica o económica susceptible de ser representado o captado contablemente porque el mismo influye en la situación hacendal, es un hecho contable».¹⁵ Para el profesor en mención los hechos contables, al igual que los económicos, se clasifican en tres grupos, a saber: hechos modificativos, hechos permutativos y hechos mixtos. Los primeros son aquellos hechos que implican una variación cuantitativa en la estructura económica y financiera de la empresa, de tal forma que si en un momento dado se tiene $EE_0 = EF_0$ y en otro momento se tiene $EE_1 = EF_1$, donde EE significa estructura económica y EF estructura financiera, se dirá entonces, que es un hecho modificativo aumentativo si $EE_1 > EE_0$ y $EF_1 > EF_0$, y que es un hecho modificativo disminutivo si $EE_1 < EE_0$ y $EF_1 < EF_0$. Los hechos permutativos son los que no producen una variación cuantitativa, mas sí cualitativa en la estructura económica y financiera, o en alguna de ellas, así: $EE_1 = EE_0$ y $EF_1 = EF_0$. Por ejemplo, la parte de la empresa que era financiada con recursos de terceros y que ahora pasa a ser financiada con recursos propios, tal cuantía no varía, pero sí su cualidad, en tanto que significa para la entidad gestionar sus actividades de una manera diferente, al no tener que preocuparse por destinar recursos para solventar la deuda y las cargas financieras que ella conllevaba. Los hechos mixtos son aquellos que además de un cambio cualitativo, producen también una variación cuantitativa.

Para Meyer «es un hecho contable todo hecho extraído de la actividad económica de un agente y considerado por este último como apto para contribuir al estudio y mejoramiento de su gestión. La aproximación contable [de los hechos económicos] es casi exclusivamente financiera, es decir, monetaria».¹⁶ Meyer considera, entonces, que todo hecho que la contabilidad pueda representar es un hecho estrictamente económico, ya que si bien en la actividad de la empresa se presentan hechos jurídicos, tales como contratos de alquiler, de préstamo, de trabajo, de venta, etc., éstos no son más que la formalización jurídica de los hechos económicos; así, considera Meyer, que antes de la celebración de esos contratos tuvo que haberse dado un hecho económico, como por ejemplo, la prestación de trabajo por los empleados, el cual es el antecedente económico del hecho. De igual manera, los hechos materiales, como robo, pérdida, incendios,

¹⁵ FERNÁNDEZ PIRLA, José M. Op. cit. pág. 39

¹⁶ MEYER, Jean. *Contabilidad Nacional y Contabilidad de Empresa*. 2ª ed., Barcelona: Ed. Hispano Europea, 1974. pág. 48





amortizaciones, etc. tienen un antecedente económico, puesto que afectan la vida económica de la empresa.

Se observan, además, algunos aspectos particulares en el concepto de hecho contable brindado por Meyer, entre otros, la limitación financiera o monetaria que se asigna a la contabilidad. Al no ser más que un registro monetario y por lo tanto cuantitativo de los hechos económicos, la contabilidad sólo presenta una función descriptiva y meramente técnica (tal como lo indica Meyer) de las actividades de la empresa. Otro aspecto consiste en la percepción subjetiva de la utilidad que presenta la contabilidad como instrumento de gestión para los agentes, es decir, debido a que no hay un hecho común a todas las contabilidades (de la nación, de empresa y de explotación) y por lo tanto objetivo, la selección del hecho contable ha de ser subjetiva, en tanto que atiende a los intereses de cada agente considerado de manera particular, así la contabilidad de empresa tendrá como principal función la determinación de las variaciones patrimoniales y el cálculo del resultado del ejercicio; para la nación la contabilidad podrá utilizarse para controlar la inflación, o para determinar la renta nacional generada en un período de tiempo; la contabilidad industrial presentará como objetivo principal la determinación del costo y la consiguiente utilización productiva de la riqueza. Lo anterior lleva a que Meyer afirme: «La contabilidad no podría ser una ciencia, ni siquiera aplicada. Al ser esencialmente interesada la actitud del contable, la contabilidad no puede tener derecho más que al título de técnica».¹⁷ Afirmación que junto a la consideración monetaria y subjetiva de la contabilidad es bastante grave, puesto que excluye a ésta de toda posibilidad de crecimiento científico y de explicación racional de los hechos sociales que a ella competen. Es por esto que al ser considerada la contabilidad sólo como una técnica, la percepción que de ella se tiene es la de un instrumento de la economía, que tiene como principal función ayudar a la administración en la gestión de la empresa, cuando en realidad esto no es más que un derivado de la verdadera función de la contabilidad, cual es controlar la riqueza a través de un riguroso análisis de la composición y relación de las estructuras económica y financiera.

La percepción de la utilidad subjetiva es un error radical, puesto que cada agente tiene intereses particulares diferentes; es una perspectiva, que en el capitalismo, ha llevado a la utilización de la contabilidad para disfrazar la realidad económica y jurídica de las empresas, permitiendo la emisión de falsos juicios, no sólo en detrimento de los propietarios (o por lo menos algunos de ellos), sino de todo un conglomerado social que se relaciona con la entidad, y en la cual han invertido gran parte de

¹⁷ Ibid. pág. 46



sus recursos. Esta particular óptica de la subjetividad en la utilidad del hecho contable, que es develada por cada agente, ha sido la causante de los recientes escándalos de grandes empresas internacionales, tales como WorldCom, Xerox, Enron, Tyco, Global Crossing, Adelphia, entre otras, igualmente, en la economía nacional, la contabilidad se utiliza frecuentemente para beneficio de los intereses de determinados agentes.¹⁸

Es preciso, entonces, encontrar un hecho común y objetivo a los dos órdenes de contabilidades que se diferencian, la contabilidad de empresa y la contabilidad nacional. *Este hecho objetivo, que además tendrá una clara perspectiva social, será el control de la riqueza.* «Control es un proceso metódico y sistemático, cuya esencia es la racionalización integral de la realidad en la cual se inscribe la actividad humana, y enfocado hacia la protección de un interés determinado».¹⁹ Como se indicó antes este interés estará mediado por una perspectiva social, en la que la contabilidad de la empresa privada y nacional estará encaminada a la protección de la riqueza, que si bien puede pertenecer (en el caso de la empresa privada) a propietarios particulares, también es indiscutible las repercusiones sociales de la misma (por ejemplo, la creación de empleo, la inversión en educación, salud, recreación, etc.). La riqueza, pues, ha de entenderse como el conjunto de elementos naturales y sociales que pertenecen a un ente (individuo, empresa o nación), cuya finalidad consiste en el desarrollo social y económico de una comunidad determinada.

El profesor Danilo Ariza, en este orden de ideas, también realiza una crítica a Meyer cuando éste admite la existencia de dos contabilidades en la empresa (contabilidad general y contabilidad de explotación o industrial). «La unidad económica se tiene que tomar en su conjunto y la contabilidad de costos se tiene que integrar al objetivo general de la contabilidad. No existen dos contabilidades, es una sola, que en una fase puedan tomar α medios o técnicas de comunicación resulta diferente a que sean dos contabilidades porque en otra fase tome β instrumentos o técnicas».²⁰ Ciertamente, la contabilidad debe representar de manera integral los hechos que se suceden en la

¹⁸ En este sentido puede consultarse el documento «Adopción o Armonización de la Normativa Contable», del profesor Harold Álvarez y el libro *Requiem por la Confianza*, del profesor Rafael Franco.

¹⁹ SARMIENTO RAMÍREZ, Héctor J. «La Urdimbre del Quipus. Una Discusión Taxonómica acerca del Concepto de Control como Objeto de Estudio de la Contabilidad» En: Revista Lúmina N° 03, Manizales (Col.): Universidad de Manizales, 1999. pág. 103

²⁰ ARIZA BUENAVENTURA, Danilo. «Una Aproximación a la Naturaleza de la Contabilidad» En: Revista Lúmina N° 01, Manizales (Col.): Universidad de Manizales, 1996. pág. 14





empresa y no puede escindirse al momento de reflejar diferentes aspectos, por ejemplo, los costos y la rentabilidad del ejercicio, ya que son hechos de una misma unidad y por tanto debe mostrarse la relación entre uno y otro. Fragmentar la realidad objeto de estudio generaría una escasa comprensión del funcionamiento de la unidad empresarial.

Integrando lo dicho, en mi opinión, el hecho contable es un hecho social, en el que se manifiestan esencialmente relaciones de tipo económico y jurídico, pero también relaciones con el Estado, con el capital humano, con la sociedad, etc., las cuales deben ser tenidas en cuenta para un eficiente control de la riqueza y un adecuado análisis de las formas de propiedad que la detentan.

Organización, información y decisión

La construcción de información destinada a la toma de decisiones es un hecho de gran importancia que cada vez está tomando más fuerza en el contexto de la contabilidad. El principal agente al que está destinado el sistema de información contable es, indudablemente, la propia organización (la unidad empresarial), de manera que su gestión se vea sustentada en actos racionales y no en la mera intuición. Así, «la organización sólo puede ser racional en cuanto premisa de decisión, no en sí misma, como un simple esquema de división del trabajo»,²¹ es decir, sólo en la medida en que la organización pueda ser sujeto de decisiones es posible su denominación como racional, o sea, como ente capaz de elegir entre varias alternativas la mejor.

«Una decisión consiste en la elección entre varias posibilidades [alternativas]. Cada decisión tiene una doble unidad, es decir: 1) la relación de la diferencia de las alternativas y 2) la misma alternativa elegida. La identidad de un acto de decisión no se perfila, consecuentemente, sólo en la alternativa elegida, sino también contra el horizonte de otras posibilidades de entre las cuales aquélla ha sido preferida».²² En el proceso de decisión lo fundamental no es la decisión en sí, sino la manera como se ha llegado a ella. Para que haya decisión es necesaria la existencia previa de por lo menos dos alternativas, frente a las cuales el agente, a través de un proceso de selección, elegirá la que se ajuste mejor a los requerimientos que busca para el cumplimiento de sus objetivos. Si sólo existe una alternativa no habrá proceso de decisión, por cuanto en ningún momento se podrá manifestar el actuar reflexivo del sujeto, ya que la única alternativa será la que necesariamente se haya de elegir.

²¹ LUHMANN, Niklas. *Organización y Decisión. Autopoiesis, Acción y Entendimiento Comunicativo*. Barcelona: Anthropos Ed., 1997. pág. 06

²² Ibid. pág. 10



Luhmann pone de manifiesto que incluso el actuar rutinario puede ser comprendido como repetición de una decisión ya tomada, en este sentido, muchas de las prácticas contables que son desarrolladas de manera rutinaria obedecen a una decisión tomada previamente, tal vez por un conjunto de unidades empresariales que en un momento determinado consideraron la mejor manera de representar determinado hecho social. Así, por ejemplo, el registro de una compra bajo los mismos parámetros cada vez que se realiza ésta, ha sido producto de la elección entre varias alternativas. Sin embargo, el que se repita mecánicamente tal decisión no implica que no se puedan comprender las razones que la sustentan, razones que permitirán la comprensión y explicación teórica de los procedimientos prácticos. No obstante, la sola conciencia de que los desarrollos instrumentales están matizados por una perspectiva decisional no bastará para develar el significado con que fue tomada la decisión, pues esto sólo se logra a través del análisis de las estructuras teóricas (las cuales, en el ejemplo, se manifiestan a través del estudio de los procesos socioeconómicos que tuvieron lugar en determinado momento).

El proceso de decisión se encuentra mediado por dos elementos que en ocasiones condicionan la forma de decidir, tales son: el medio y el fin, los cuales no deben ser considerados aisladamente, sino, al contrario, analizados en su compleja relación. En la organización el conjunto de elementos que posea para el cumplimiento de sus objetivos determinará las estrategias que deberá seguir (al menos durante un período de tiempo considerable), de tal forma que si la unidad empresarial comprende en su estructura económica un conjunto de bienes de capital fijo, el cual no cumple con las expectativas de producción demandadas por el mercado y en el capital circulante se presenta un declive en cuanto a liquidez, la consiguiente decisión que habrá de tomarse será, o bien solicitar a los propietarios un incremento de capital, o bien realizar un préstamo con una entidad bancaria; antes de elegir la mejor alternativa deberán compararse los costos y beneficios que cada una de ellas conlleva, a fin de tomar una decisión racional. En cuanto a esto puede agregarse que «una teoría adecuada de la toma de decisiones organizacional debe suponer que las decisiones no son adoptadas por individuos ni por ocupantes de roles, sino por medio de procesos que son afectados por propiedades de la unidad o unidades en las que ha de tomarse la decisión»,²³ es decir, es el conjunto de propiedades o atributos (que en otros términos podrían calificarse de propiedades económicas y financieras), los que influyen en uno u otro sentido en la decisión, pero es de tener en cuenta que, independientemente de quiénes tomen las decisiones, éstas involucran, ante todo, un proceso único y continuo en el desarrollo de la unidad

²³ Ibid. pág. 22



empresarial. Es por esto que las decisiones funcionan con respecto a otras como premisas de decisión, en tanto que el proceso de decisión es una cadena interrelacionada lógicamente, así, la decisión de emplear recursos de terceros para financiar la compra de un activo fijo, ha de ser premisa para las posteriores decisiones de ahorro que permitan el cumplimiento de la obligación.

En las organizaciones de decisiones, donde cada una de las decisiones no pueden coincidir con cada una de las otras, debe haber también categorías y clasificaciones según las cuales en cada acto de decisión se puede reconocer qué otras decisiones deben ser demandadas o impedidas, usadas o temidas. Toda organización necesita una programática, que sirve para esto y que tienen precisamente allí su función. Las decisiones directrices de alto rango deben ser ahí mismo reconocibles y, dado el caso, obtenibles. Deben hacer posible el establecimiento de un modelo de coordinación a pesar de la selectividad.²⁴

La anterior cita afirma el importante carácter de las premisas de decisión, puesto que, como se indica, es preciso la existencia de directrices que encaucen y coordinen las decisiones que se han de tomar en el desarrollo de las actividades empresariales. Para el cumplimiento de este objetivo la planificación administrativa proporciona un buen ejemplo de los criterios que se dispone deben seguirse en el proceso decisorio por parte de los diferentes agentes.

El decidir en la organización debe tener en cuenta que en el entorno también se desarrollan procesos de decisión, por lo cual es preciso que los agentes decisores comprendan la relación que se da entre el sistema organizacional y el entorno, cuyo desarrollo se presenta en muchas ocasiones como premisa de determinación en las decisiones que son tomadas por la unidad empresarial. De esta manera, el contexto socioeconómico, en el cual sus límites con respecto a la organización no son fácilmente discernibles y en el que convergen múltiples decisiones, será en gran parte el sustento del proceso decisorio. Así, por ejemplo, las estrategias que adopte la competencia para obtener una mayor demanda de productos afectará la forma como la empresa tome sus decisiones, igualmente, la creación de una nueva normativa hará que la empresa se vea afectada. La relación entre entorno y organización es, pues, indiscutible, y sólo un sistema de información racionalmente elaborado permitirá comprender las características de tal relación.

²⁴ Ibid. pág. 42



Existen, además de los ya mencionados, otros elementos que afectan el proceso de toma de decisiones, los cuales son puestos de manifiesto por Luhmann, tales son:

1) El grado de dificultad del decidir y 2) La presión por conformidad. La dificultad del decidir conduce a stress, cuando el tiempo de decisión relativo al grado de dificultad es demasiado breve. La presión por conformidad conduce a la alienación. La presión de decisión conduce al almacenamiento de decisiones o de elementos de decisión para el uso repetido, la pregunta directriz es: ¿qué es lo que ya tenemos?, y no ¿qué alternativas para la decisión concreta que corresponde adoptar? La presión de decisión conduce también al desplazamiento de la decisión sobre la dimensión temporal hacia el pasado o el futuro, es decir, ya se ha decidido o se decidirá.²⁵

La administración de la organización, como principal agente decisor, debe apoyarse en un oportuno sistema de información que le permita dirimir los conflictos que se presentan por el escaso tiempo, a su vez tal sistema de información deberá brindar las razones que justifican cada alternativa, con el fin de que la elección se haga de la forma más reflexiva posible y por ende permita disminuir el grado de dificultad y riesgo que presentan algunas decisiones. Del mismo modo, debe eliminarse la «presión por conformidad» del proceso de decisión, ya que si bien deben considerarse algunas premisas de decisión, también es claro que cada decisión implica elementos diferentes, cuyas alternativas deben ser consideradas y estudiadas detalladamente.

La contabilidad, entonces, organizada como un sistema de información, condiciona la forma en que son tomadas las decisiones. En efecto, el detalle con que se presente la información, su oportunidad, su confiabilidad, así como la racionalización de los procedimientos que sirvieron para su elaboración, son elementos que afectan la toma de decisiones en la organización. Por ejemplo, piénsese en una información a destiempo, o en la que no se pueda confiar porque no se sabe si representa la verdad de la organización, o en la que se presenten datos ciertos pero tan exiguos que su función queda enormemente limitada, o en la que a pesar de presentar una relación detallada y verdadera de los hechos que acontecen en la empresa no es posible explicar sus causas y sus efectos debido, precisamente, a la incomprensión de las técnicas y procedimientos que permitieron su representación. Mas éstos son tan sólo algunos elementos que desde la contabilidad condicionan el proceso de decisión, sea de manera favorable o desfavorable para la organización.



²⁵ Ibid. pág. 82 - 83



La partida doble, como manifestación de las relaciones entre la riqueza y la propiedad, proporciona un sistema de información que permite comprender cómo se encuentra compuesta la estructura económica (riqueza de la unidad empresarial) y la estructura financiera (en la que se percibe los nexos de propiedad), así como las relaciones que se presentan con el contexto socioeconómico en el que se desenvuelve la organización, de tal forma que las decisiones tomadas sobre este sistema de información han de tener como fin, en primera instancia, el control de la riqueza, criterio que se convertirá en premisa condicionante del proceso decisorio y a partir de la cual se deberán desarrollar un conjunto eficiente de estrategias que permitan el logro del mismo.

Conclusión

Comprender estos elementos teóricos es comprender la vitalidad de la contabilidad y su función social, en cuanto disciplina orientada esencialmente hacia el control de la riqueza. Control que, aunque en algunos casos vinculado a la riqueza de sujetos determinados, permite la construcción de soluciones sociales a problemáticas reales. Observar el control de la riqueza desde una perspectiva social posibilitará la comprensión de la real función que la contabilidad tiene en las organizaciones y en la sociedad.

La partida doble como constructo teórico aún necesita seguir siendo desarrollado, de manera que su comprensión permita la comprensión y explicación de las fundamentales relaciones de la sociedad. Tal empresa sólo será posible a través de un arduo trabajo de investigación teórica que a su vez permitirá la consolidación de las bases conceptuales y epistémicas de la contabilidad.

Es preciso trabajar por el bien de la contabilidad y la sociedad, tarea compleja, pero en extremo loable, que requerirá de la interdisciplinariedad como cosmovisión teórica que resulta indispensable para una perspectiva crítica, sin la cual no será posible develar los intereses que subyacen en la formación y la reproducción de las relaciones sociales. Es por esto que la investigación se convierte en el único camino para construir mejores condiciones de vida para las futuras generaciones.

BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ ÁLVAREZ, Hárold. «Adopción o Armonización de la Normativa Contable» *En: Cuadernos de Administración* N° 28, Santiago de Cali: Universidad del Valle, 2002.



ARIZA BUENAVENTURA, Danilo. «Las Relaciones de Producción y la Partida Doble» En: Revista Legis del Contador N° 02, Bogotá: Legis, 2000.

_____ «Una Aproximación a la Naturaleza de la Contabilidad» En: Revista Lumina N° 01, Manizales (Col.): Universidad de Manizales, 1996.

BOTER MAURI, Fernando. *Las Doctrinas Contables*. España: Ed. Juventud, 1959.

EDVINSSON, Leif y MALONE, Michael. *El Capital Intelectual. Cómo Identificar y Calcular el Valor de los Recursos Intangibles de su Empresa*. Santa Fe de Bogotá: Ed. Norma, 1998.

FRANCO RUIZ, Rafael. *Requiem por la Confianza. Escandalos Empresariales, Negocios y Contaduría*. Pereira (Col.): Investigar Editores, 2003.

FERNÁNDEZ PIRLA, José M. *Teoría Económica de la Contabilidad*. 9ª ed., Madrid: Ed. ICE, 1977.

GRACIA LÓPEZ, Edgar. «Economía y Sistema de Cuentas» En: Revista Legis del Contador N° 02, Santa Fe de Bogotá: Ed. Legis, 2000.

LITTLETON, A.C. Los Antecedentes de la Contabilidad por Partida Doble. En: *Estudios Contemporáneos Sobre la Evolución del Pensamiento Contable*. Méjico: Ed. Dickenson, 1979.

LUHMANN, Niklas. *Organización y Decisión. Autopoiesis, Acción y Entendimiento Comunicativo*. Barcelona: Ed. Anthropos, 1997.

MEYER, Jean. *Contabilidad Nacional y Contabilidad de Empresa*. 2ª ed., Barcelona: Ed. Hispano Europea, 1974.

SARMIENTO RAMÍREZ, Héctor J. «La Urdimbre del Quipus. Una Discusión Taxonómica acerca del Concepto de Control como Objeto de Estudio de la Contabilidad» En: Revista Lumina N° 03, Manizales (Col): Universidad de Manizales, 1999.

 **Jhon Henry Cortés J.**

Contador Público de la Universidad de Manizales. Docente Universidad de Manizales. Participante en eventos académicos de carácter nacional. Su interés ha girado en torno a temas de la teoría contable.

