

# **LOS ARQUETIPOS TEÓRICOS DE LA ORTODOXIA CONTABLE:**

## **La colonización del mundo bajo el dominio del capital**

**Guillermo León Martínez Pino\***

---

### **Presentación**

La narrativa contable, explicitada en las diferentes corrientes de la contabilidad ortodoxa, trabajadas en el presente escrito, nacen y se desarrollan congénitamente vinculadas a las estructuras de conocimiento y a los modelos de científicidad dominantes; y, en consecuencia, promueven una disciplina inscrita en el universo de las ciencias naturales que matematizan el mundo, con las consiguientes implicaciones epistemológicas y prácticas, que propician la integración mundial y se autoreproducen dentro de las subjetividades que interceptan. Estas gramáticas cognoscitivas totalizadoras, con pretensiones de neutralidad, se alojan y se reproducen institucionalmente reproduciéndose en la praxis de la cotidianeidad del mundo de los negocios. Vivimos y pensamos en función del capital.

No debe perderse de vista que la contabilidad, como saber especializado, puede describirse como un sistema de información tendiente a la cooperación armoniosa con el orden institucional del capital. Por tanto, esta alianza saber/poder, se convierte en un aparato de captura, que adquiere desde la perspectiva contable un telos performativo, es decir, la capacidad de generar rendimientos, productividad y maximización de utilidades al mínimo costo, en el marco de la ideología del progreso, basada en el incremento sin límite de la riqueza material y en la lógica económica del beneficio.

**Palabras claves:** contabilidad, legalista, economía, partida doble, ortodoxia.

---

\* Contador Público Titulado de la Universidad del Cauca, Magíster en Estudios Sobre Problemas Políticos Latinoamericanos, Especialista en Docencia sobre Problemas Políticos -U. del Cauca-, Profesor de la Facultad de Ciencias Contables Económicas y Administrativas -U. del Cauca-, miembro académico del Centro Colombiano de Investigaciones Contables C-CINCO, Ex - Consultor del Plan de Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), ex-Asesor del Programa Presidencial para la Reinserción. Miembro del Comité de Investigaciones de la FCCEA Universidad del Cauca, codirector grupo de investigación «contabilidad, sociedad y desarrollo» escalafonado en categoría A de COLCIENCIAS; autor del varios artículos sobre teoría e investigación contables, política, sociedad y desarrollo; conferencista en eventos Nacionales e Internacionales.

## 1. Las escuelas de pensamiento contable: de una técnica registral a un saber sometido

La discusión teórica de la contabilidad como campo problemático del conocimiento, nos remite a la denominada sociedad moderna<sup>1</sup>, donde está anclada su génesis, producto de la aparición del modo de producción capitalista y de la universalización de las relaciones mercantiles, el surgimiento del concepto de mercancía y la conversión de ésta en actividad lucrativa como necesidad universal. En este sentido, podría argumentarse, que desde su génesis el capitalismo promueve una suerte de colonización del mundo de la vida, a través de mecanismos de mando sistemático del dinero mediados por una somatización social instaurada desde la racionalidad y acción instrumental.

El desarrollo de las actividades mercantiles y monetarias, al aislar y generalizar el lucro como su correlato de eficiencia, le otorga a éste el carácter de racional, esto es basado en el razonamiento, en la mensurabilidad, exactitud y verificabilidad de los datos; privilegiando el aspecto cuantitativo expresado en unidades homogéneas de medida, esto es en unidades monetarias. Oscar Lange (1980. 147), al referirse al fin de la actividad lucrativa como tendencia encaminada a la maximización del beneficio argumenta:

[...] la obtención del máximo beneficio en la empresa capitalista se realiza mediante la aplicación del principio de racionalidad económica, que es el principio de comportamiento racional, donde el fin y los medios están cuantificados. La aplicación de este principio consiste en utilizar los medios de forma óptima, excluyendo así el despilfarro. El comportamiento que se guía por este principio es de acuerdo a Marx, producto del desarrollo de las relaciones económicas. Asimismo, la racionalidad de la actividad de la empresa capitalista tiene estrictamente carácter económico–privado y no económico–social. En la actividad para el lucro no queda ningún espacio para los sentimientos, ni para los valores tradicionales no cuantificados en dinero, todo se reduce simplemente a la lógica del sistema capitalista, es decir a la necesidad de incrementar al máximo el beneficio.

---

<sup>1</sup> José Álvarez López (1987: 523), sobre este particular argumenta: «La contabilidad como instrumento de registro es tan antigua como el hombre: su necesidad de salvar la fragilidad de la memoria le ha impulsado a utilizar, desde sus orígenes, toda clase de recursos mnemotécnicos. Como instrumentos materiales de captación contable empleados en la antigüedad, mencionamos aquí únicamente las tabletas de arcilla de las primitivas civilizaciones de Mesopotamia, el célebre papiro empleado por los Egipcios y el pergamino usado por los Romanos. En cualquier caso, se trata de meros registros reveladores d las modificaciones operadas en los bienes de la hacienda y en las relaciones con deudores y acreedores.

Desde que apareció en 1494 la obra del monje italiano Lucas Paciolo, primer tratado con un planteamiento sistemático del método de la partida doble, han pasado más de tres siglos sin avances sustanciales en el contenido de la contabilidad». En esta obra, se puede buscar una primera, pero embrionaria aún, aproximación al origen de un cuerpo teórico básico para la contabilidad.

Este tipo de racionalidad determinista, utilitaria, es la que ha atravesado de manera predominante a la contabilidad en el devenir de era moderna. Los inicios de esta concepción epistémica de racionalidad economicista – tecnológica, se puede buscar, en cuatro vertientes bien definidas:

El primero de ellos es Francis Bacon, quien propuso la fusión del saber operativo con el especulativo o teórico, mediado por una organización sistemática que permitiera a la empresa humana el dominio de la naturaleza para el mejoramiento de su condición, en dirección a la glorificación de Dios<sup>2</sup>. En segundo lugar, siguiendo la línea filosófica natural, complementa esta postura Isaac Newton, con la implementación y el uso de las matemáticas y la medición; en tercer lugar, Adam Smith quien, sistematizó bajo la impronta de una moral productiva–comercial de matiz religioso, la moderna economía capitalista de mercado autorregulado y; por último, René Descartes, que en el siglo XVI, escribe el *discurso del método*, donde proyecta razonamiento, orden, cuantificación, exactitud, claridad, certeza, objetividad, universalidad, perfección, cautela, ego; lo demostrable lo mecánico, la técnica; constructo en el cual no hay espacio para lo extraño, el azar, lo nuevo, la imaginación, el riesgo; porque son distorsionantes de la objetividad cartesiana. Pero el gran cambio de la modernidad, al decir de Castoriadis (1986: 34) «se produce cuando el infinito invade este mundo». El advenimiento de la modernidad, supone una cosmovisión diferente: del mundo finito y cerrado medieval, se pasa a un universo infinito y abierto, cuyo horizonte no es otro, que el progreso indefinido del conocimiento, a través del triunfo omnipresente de la razón y con ello el dominio de la naturaleza, cuyos poderes y posibilidades son ilimitadas y donde la «res extensa» es matemática, «a medida que Dios calcula, se hace el mundo», sentencia Leibniz.

Así lo describe William J. Vatter (1979: 116), cuando pretende encuadrar metodológicamente a la contabilidad, como tributaria de las ciencias físico–naturales: «El desarrollo del pensamiento contable sigue un esquema que no difiere de las ciencias físicas. Hay sistemas de pensamiento implícitos en los procesos contables para proporcionar bases racionales para las actividades en las que los contadores se interesan. A pesar de lo remoto que parezca estar estos sistemas de ideas de las normas científicas, están implícitas en las normas contables; y el examen, reformulación y diseminación de estos esquemas del pensamiento son los medios a través de los que se logra el progreso contable».

En términos generales, este es el marco epistemológico, sobre el cual se edifican las reflexiones sobre la contabilidad como construcción problemática en la

---

<sup>2</sup> El dominio sobre la naturaleza propuesto por Bacon debía estar fundamentado en un sólido conocimiento inductivo y experimental de las causas y las 'formas de las cosas'. De hecho, puede argumentarse que Bacon sustituyó definitivamente la antigua dicotomía teoría–práctica por una unidad fundamental, la del método y la producción. El hecho de que el saber se manifieste en el poder sería propiamente una consecuencia de que el método científico se haya convertido en un método de la producción o construcción útil.

sociedad moderna y que, para autores como Vicente Montesinos Julve (1997), ha tenido el siguiente recorrido para su consolidación como fenómeno disciplinar:

1. Un **período empírico**: que comprende desde la antigüedad y la alta Edad Media hasta 1202, fecha del "Liber Abaci" de Leonardo Fibonacci de Pisa.
2. **Período de génesis y aparición de la Partida Doble**: que se inicia con la revitalización del comercio como consecuencia de las Cruzadas, en el siglo XIII y se extiende hasta la publicación de la obra de Pacioli en 1494.
3. **Período de expansión y consolidación de la Partida Doble**: en el que no hay avances técnicos ni científicos de importancia que se extiende hasta la primera mitad del siglo XIX.
4. **Período científico** que comienza en el siglo XIX y se extiende hasta nuestros días.

Existen otro tipo de periodizaciones<sup>3</sup>, como la planteada por el profesor Mario Biondi (1999), que estructura su itinerario interpretativo en tres momentos: el primero, que lo denomina «arte empírico», reducido a contemplar normas y prácticas rudimentarias; el segundo, siguiendo la misma nomenclatura «divulgación del arte», entendido como complementariedad del anterior y; el tercero, que lo inscribe en el marco «de crítica científica» y que constituye el tiempo maduro de la contabilidad como disciplina. Como puede observarse, el autor aún está capturado por la concepción de que las disciplinas han atravesado por un período artístico de vinculación empírica y, otro donde abocan un salto cualitativo que los hace pasar de la doxa a la episteme.

Otra clasificación es la abordada por el profesor Littleton (citado por Canaua, 2006: 2) quien desde una visión dicotómica ha planteado el desarrollo de la contabilidad, desde una semántica claro-oscuro de lo «no sistémico», enfrentado a lo «sistémico», criterio anclado en una historiografía lineal, que entiende a la evolución de la sociedad como el paso de un estadio atrasado a otro civilizado, itinerario seguido también por la contabilidad. Dicha concepción, parte del supuesto, que la ciencia y la tecnología, como conocimiento sistémico, crea a un Otro como atrasado, primitivo, no sistémico; que necesita históricamente ser desarrollado siguiendo esa estructura evolucionista lineal, para ser modernizado; para alcanzar su clímax o mayoría de edad.

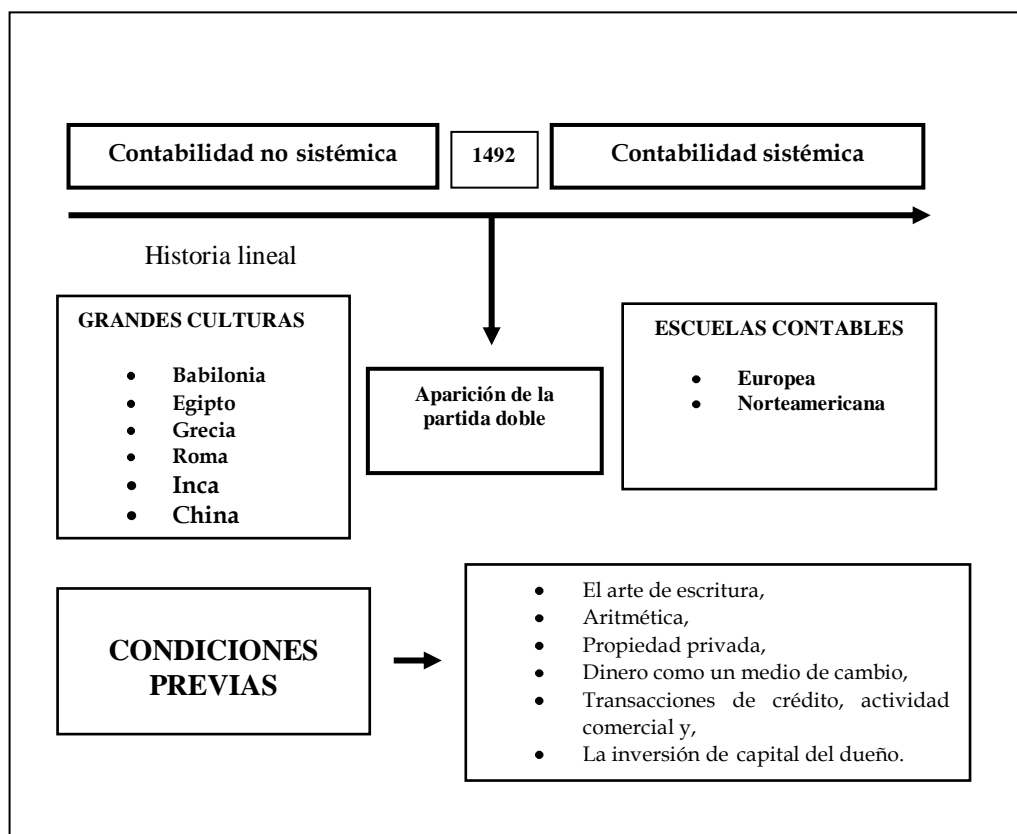
Esta visión epistémica reduccionista ha capturado los desarrollos disciplinarios contables, propugnando por concebir a la contabilidad como hija natural o bastarda de la tecnología, al servicio exclusivo de un saber utilitario y menestral;

---

<sup>3</sup> Una propuesta alternativa a la periodización del Vicente Montesinos Julve, es la elaborada por Raymond de Roover, que igualmente consta de cuatro periodos: 1) edad de los registros; 2) Nacimiento de la partida doble; 3) edad del estancamiento y; 4) edad de la contabilidad científica (Montesinos, 1997: 84).

que intenta la búsqueda de una racionalidad formal perfecta (en términos Weberianos), por medio de la magia del mercado.

Obsérvese el itinerario:



Existen, siguiendo a Littleton (1979: 25), una serie de antecedentes que podrían considerarse –algunos de ellos–, anteriores a la emergencia de las sociedades mercantiles y a la era moderna, en tanto ya estaban presentes y constituyen los prolegómenos para configurar la sistematicidad de la contabilidad por partida doble, como estructura organizadora del mundo de los negocios; estos elementos son:

El arte de escribir, porque la contabilidad es ante todo un registro; la aritmética, debido a que el aspecto mecánico de la contabilidad consiste en una secuencia de cálculos simples; la propiedad privada, porque la contabilidad se interesa exclusivamente en el registro de los hechos referentes a la propiedad y los derechos de propiedad; el dinero (i.e., una economía monetaria), porque la contabilidad es aparentemente innecesaria excepto en aspectos de reducción de todas las transacciones en derechos de propiedad a este común denominador; crédito, (i.e., transacciones incompletas), porque habría poca intención en realizar este registro si todas las relaciones mercantiles fueran terminadas (concluidas) en el momento de llevarse a cabo; comercio, porque una transacción mercantil local nunca podría crear suficiente presión (volumen de negocios) para estimular a una persona a coordinar diversas ideas en torno a

un sistema; capital, porque sin capital el comercio sería trivial y el crédito inconcebible.

La contabilidad sistemática, aparecerá en el instante en que se cumplan esas siete condiciones previas que Littleton las define como requisito sine quanon, para dar el salto cualitativo de un estadio inferior a otro superior. En esta misma dirección, para Vlaemminck, (1961: 60), existen tres factores que propiciaron la aparición de la partida doble:

- El desarrollo del crédito
- La creación de las sociedades comerciales y
- El uso del contrato de mandato

Por otra parte, en la propuesta clasificatoria de Cibeles de Rocha (citado por Canaua, 2006: 7), ubica las siguientes escuelas, que en su primera parte, no difiere sustancialmente de la tipología del profesor Vicente Montesinos Julve:

#### **Escuela europea**

La corriente hacendalista

La corriente controlista

La contabilidad como cama de la economía de empresa

La corriente reditualista

La corriente patrimonialista

La contabilidad integral o generalizada

#### **Escuela Norteamericana**

Teoría de la propiedad

Teoría de la entidad

Teoría de los fondos

Por fuera de estas diferentes tipologías, el propio Montesinos Julve argumenta que la mayoría de tratadistas concuerdan en definir tres grandes períodos, a saber: de partida simple, de partida doble y contabilidad científica. Para efectos expositivos, se tomará la periodización descrita por Montesinos, haciendo la salvedad que el análisis discursivo propuesto en el presente trabajo, tendrá la preocupación de abordar otras analíticas interdiscursivas y contextuales; cuidándonos de no caer en una descripción plana al abordar el itinerario que se toma como matriz interpretativa.

### **1.1. Periodo empírico de la contabilidad: del «cargo y data» a la partida doble**

Vlaemminck, (1961: 1), en su análisis histórico argumenta que: «La practica contable data de la más remota antigüedad, puesto que se confunde con la historia de la economía», y a reglón seguido sugiere que llevar libros o cuentas, al menos en sus aspectos elementales, es una práctica que es tan antigua como el propio comercio, permitiendo a los pueblos controlar y comprender las transacciones de sus operaciones comerciales.

No constituye el objeto de la presente reflexión realizar un seguimiento pormenorizado de la contabilidad como práctica empírica, pero si denotar ciertas aspectos que constituyen lugar de referencia para la ulterior configuración de la contabilidad como fenómeno problemático del conocimiento.

El contexto histórico, que sirvió de marco a las primeras transformaciones técnicas de la contabilidad lo constituyó, la revolución comercial que empezó a vislumbrarse en el siglo XIII, la cual supuso una profunda renovación en los modos, usos y costumbres de relacionamiento comercial, fundamentalmente agenciados por los mercaderes Italianos, constituidos en los pioneros de la formación de los nuevos imaginarios de negocios en el antiguo continente. Prevalidos de esa nueva mentalidad y de su capacidad de perfilar los nuevos negocios, no dudaron en romper las amarras que los vinculaban con el antiguo sistema. Adam Smith, sobre este particular (citado por Gallego, 1998: 122-123), puntualiza: «que son las ciudades de Italia las primeras de Europa que por su comercio llegaron a un grado notable de opulencia, favorecidas por los grandes ejércitos de las cruzadas que las tenían como fuente de aprovisionamiento. Los habitantes de las ciudades comerciales al importar costosas mercancías de lujo y las manufacturas más perfectas de los países ricos, se las vendían a los señores terratenientes y a los grandes magnates, quienes las compraban a cambio de enormes cantidades de productos originarios de sus tierras».

Esa nueva mentalidad posiciona al individuo, como la síntesis histórica de las fuerzas performativas, de pulsiones productoras de una forma típica de actuación, el fomento de la templanza para asumir el riesgo, en aras de adquirir la maximización de beneficios. Este nuevo periodo histórico «viene apadrinado por una moral que dignifica al individuo propietario y que santifica el beneficio económico. Ambos factores concluyen en un modelo social que convierte al mercado en nuevo principio moral de una sociedad que libera la inventiva humana de las sujeciones religiosas de antaño y que las reconduce hacia la conquista de la riqueza económica» (Sánchez, 2004: 86)

Aquel proceso de individuación, entendido como producto de la afirmación de la propia experiencia subjetiva, se transforma en voluntad creadora. Pero la formación de esa personalidad no depende exclusivamente de tal voluntad, ni de los avances técnicos, sino también de los elementos culturales apropiados por la

sociedad, que ya para la época son representativos. Estos fenómenos constituirán el caldo de cultivo, que redundará en la configuración de un cosmopolitismo mundano, erigido posteriormente como máxima expresión de la dominante aspiración renacentista.

Correlativamente, a la emergencia de los nuevos imaginarios, la base de las transformaciones materiales se ubica en el impacto que tuvo en comercio, como propulsor del fortalecimiento de los incipientes Estados. La expansión comercial de los siglos XII y XIII, requirió el ejercicio de una estructura proteccionista garante de las rutas mercantiles y fue precisamente esa estructura estatal, la que asumió el papel de tuteladora de los derechos de propiedad y de la consecución de ingresos fiscales producto de los beneficios comerciales. Con la expansión de los mercados se hizo necesaria la unificación de las pesas y medidas, amén de la regulación del sistema monetario. En ese ambiente, como lo plantea Alfred Crosby (1998: 14) prolifera la experimentación y, agrega, los intelectuales de la Edad Media respetaban las matemáticas en abstracto y tendían a apartarse de ella en la práctica. Los del Renacimiento, en cambio, respetaban las matemáticas, especialmente la geometría, y las utilizaban de modo extravagante en la práctica.

Por otra parte, es la política proteccionista la que permitió alcanzar a la vez dos objetivos que poseen conexidad: el poderío económico de los comerciantes y la unificación nacional hasta entonces disgregada, sustentada en una economía y mercado localizado y con estrecho margen de maniobra. Sobre este presupuesto histórico al Estado le correspondió coactivamente servir de catalizador para estimular la acumulación originaria de capitales, generar los principios de la integración económica e ir configurando una dinámica de mercado que permitiera salir del anquilosamiento y dispersión a que había sido conducido por la estrechez del mercado local.

Hasta bien avanzada la edad media, el llamado sistema de «cargo y data», constituía la forma característica de anotación de las entradas y salidas, manifestación inequívoca del carácter dual de las transacciones; estructura registral simple que perdurará aproximadamente hasta los siglos XI o XII. A partir de estos siglos, se irán introduciendo elementos cohesionadores e integradores del sistema de información, que darán a luz una forma registral eficaz ordenadora del mundo de los negocios, edificada sobre una lógica matemática que pasará a denominarse partida doble.

En los Estados comerciales italianos; los libros de contabilidad más antiguos que se han rastreado son los procedentes de Génova, los cuales datan de 1340, denotando que para aquel entonces, las técnicas contables estaban perfilándose como generadoras de información y garantes del control de la riqueza.

Estos elementos, estuvieron presentes como antesala de la transición hacia la denominada sociedad la moderna, con singularidades diferentes, pero al fin de cuentas no fueron fenómenos desconocidos. Quizá las necesidades apremiantes de información más compleja que diera cuenta de los cambios entornales,



empujaron a la contabilidad a cohesionar su forma de registro de un nivel rudimentario a otro de mayor formalización matemática. Pues tal como lo expresa Hervé Corvellec (2001: 5):

Fra Luca Paciolo hizo de la contabilidad por partida doble en su Summa de Arithmetica una parte de la matemática euclidiana y así afianzó la técnica en un orden general del mundo de ordenamiento, equilibrio y simetría que en ese entonces se creía poder entrever en las matemáticas. Uno puede verse tentado a percibir en la contabilidad por partida doble expresiones de esa misma fe renacentista en la armonía del mundo tal y como se expresa en el elegante y aún actual trabajo que Fray Paciolo nos legó en su segunda gran obra, De Divina Proportione.

## **1.2. La aparición de la partida doble y la lógica bidimensional y su estructura causal**

Parece que la estructura causalista, se ha constituido en un recurso epistemológico para lograr el relacionamiento entre las cosas; además de ser una forma particular de entender el mundo y adaptarse al mismo. La contabilidad desde su constitución como campo gnoseológico, no escapa a esta hipótesis; pues no se puede olvidar que la partida doble, es la manifestación expresa de que, «toda causa tiene un efecto y que no hay efecto sin causa».

De allí, que no sea gratuito, que también adopte los nombres de: método digráfico –del grigo, dis=dos y grafein=escribir–; o método anfigráfico –del griego anfi=ambos y grafein=escribir–; que denotan doble anotación o, simultaneidad registral de dos partes contrapuestas. Este determinismo universalista causal, no está ausente en la prédica innovadora de la partida doble, desde el renacimiento hasta nuestros días.

Uno de los cambios sustantivos que introdujo la partida doble, fue entender la contabilidad como una estructura de transformación de la gestión de las empresas mercantiles o comerciales, sobre la base de registros sistemáticos y cronológicos, en estrecha correspondencia con la causalidad del debe y el haber. De allí que su propulsor Fray Luca Pacioli (1445-1510), aconsejara utilizar cuatro libros: inventario y balances, borrador o comprobante, diario y mayor; además de definir las reglas básicas o principios fundamentales de la partida doble:

1. No hay deudor sin acreedor.
2. La suma que se adeuda a una o varias cuentas han de ser igual a lo que se abona.
3. Todo el que recibe debe a la persona que da o entrega.
4. Todo valor que ingresa es deudor y todo valor que sale es acreedor
5. Toda pérdida es deudora y toda ganancia acreedora.

Desde una perspectiva más contemporánea y refiriéndose a esta misma analítica el profesor Ijiri (1967), argumenta que no se han explorado suficientemente otras connotaciones que comporta la partida doble; en esta dirección, plantea cuatro elementos que denotan las interrelaciones causales subyacentes y que las explicita de la siguiente forma:

1. Existen dos tipos de partida doble, que pueden ser denominadas como partida doble clasificativa y partida doble causal.
2. Que la partida doble clasificativa puede ser lógicamente extendida a partida múltiple por medio de la incorporación de más de dos clasificaciones.
3. Que la causalidad entre un incremento y un decremento es lo que hace doble al sistema de doble entrada.
4. Que el sentido real del sistema de partida doble no está en la perfección, en sí mismo, sino más bien en el impacto sobre nuestro pensamiento al forzar a los practicantes, a buscar los lazos causales, entre los cambios que se suscitan en el devenir transaccional.

La dificultad que ha lastrado a la contabilidad como disciplina del conocimiento, en su afán por aprehender su pedazo de realidad, es precisamente entender la causalidad – desde finales del siglo XIX hasta el presente –, como el fundamento de toda teoría científica, de tal forma, que cualquier manifestación del conocimiento contable que no encuadre dentro de estos parámetros explicativos, no puede, ni podrá ser considerado, como verdaderamente científica. Este nexo de causalidad, en el que la causa C y el resultado R, serán aceptados, si y sólo si, permiten la formulación de una ley a través de la cual predecir los fenómenos futuros, producto de procedimientos inductivos, se convierte en un constructo metodológico empobrecedor de la realidad, siempre compleja y contingente y generalmente no simple y tautológica. En este sentido, no parece plausible, el establecimiento de esas gramáticas totalizadoras, cuyo objetivo como lo expresa Horkheimer (1995:18), no será otro que el de «detectar regularidades en el curso de la naturaleza con la ayuda de experiencias sistemáticamente organizadas para, a partir del conocimiento de dichas regularidades, poder provocar o evitar a voluntad determinados efectos o, con otras palabras, para poder dominar, lo más posible, la naturaleza».

### **1.2.1. La cuestionada originalidad en la invención de la partida doble**

Mucho se ha cuestionado la originalidad de la obra *La Summa de Arithmetica, Geometrica, proportioni et proportionalita* (summa de aritmética, geometría, proporción y proporcionalidad) del Monje Franciscano, pues al parecer constituye una recopilación del conocimiento de la época sobre aritmética, algebra, geometría euclidiana, prácticas comerciales y contabilidad; tanto así que,

en tal compilación el autor no entrega fuentes referenciales de quienes coadyuvaron en la elaboración de dicho trabajo. Como lo indica Joseph Vlaemminck (1991: 118) «Se trata de una especie de enciclopedia de las ciencias matemáticas: aritmética, álgebra, matemática financiera, cálculo de probabilidades, contabilidad, geometría, etc., y en la que se encuentra igualmente una especie de repertorio de costumbres comerciales de las principales regiones mercantiles del mundo».

Por ejemplo para Gertz Manero (1996: 71), mucho antes de la obra de Pacciolo, los libros de Francisco Datini (1366-1400) son los que muestran la imagen de una contabilidad por partida doble que involucra, por primera vez, cuentas patrimoniales propiamente dichas; en efecto, al haberse inventado la cuenta de Pérdidas y Ganancias, se había solucionado el problema que tenían los comerciantes de esta época de no poder llevar en una sola cuenta su mercancía debido al hecho de que dichos efectos tenían, lógicamente, dos precios, el de costo de adquisición y el de venta.

Por su parte, Joseph Vlaemminck (1991: 119), al terciar en esta discusión sobre la idea primigenia de la invención de la partida doble, ha dicho:

La originalidad de la obra de Pacioli se ha puesto a menudo en tela de juicio. En primer lugar, se ha pretendido que a este sabio no podía considerársele como el primer autor contable, por que dicho título correspondía a Benedetto Cotrugli. Esta afirmación se basa evidentemente en una confusión terminológica, porque si bien Cotrugli ha escrito sobre contabilidad antes que Pacioli, este último es el primero que ha publicado un tratado de contabilidad impreso. Treinta y seis años antes de esta publicación; es decir, en 1458, Benedetto Cotrugli, que se denomina así mismo, Raugeo (raguseo), escribió en el castillo de Serpici, próximo a Nápoles, una obra titulada Della Mercatura e del Mercante perfetto.

Como puede observarse en el recorrido esbozado, Lucca Pacciolo pasa a la historia, fundamentalmente por los aportes realizados en aspectos comerciales y el algoritmo de la partida doble, antes que por los otros tópicos desarrollados en su texto, lo cual no obnubila su importancia y reconocimiento.

### **1.3. Periodo de expansión y consolidación de la partida doble (1494-1840)**

Aun cuando los límites históricos son convenciones arbitrarias, si se puede decir que este periplo copó un espacio amplio, de aproximadamente tres siglos y medio, en los cuales los principios de la partida doble se difundieron por toda Europa, logrando de alguna manera, el perfeccionamiento técnico de su funcionamiento.

Desde su publicación la obra de Pacciolo, atravesó la literatura contable de la época cuya preocupación estuvo centrada, no en el desarrollo conceptual, sino en

su aplicación práctica por parte de los comerciantes, constituidos en la emergente clase social llamada a revolucionar el sistema capitalista de producción y, como lo argumenta José María Fernández Pirla (1977: 106), la obra de Fray Luca Pacciolo, no realiza aporte sustantivos en el plano científico y doctrinal.

El lapso que se extiende desde 1795 a 1845, es demarcado como el período del contismo, cuyo principal representante fue Francesco Marchi. Las concepciones contables se ocuparon tan sólo del campo referido a la técnica de las anotaciones en partida doble, teniendo como frontera reflexiva el estudio y explicación del funcionamiento de las cuentas, esto es, ficcionalmente hacer actual las cosas como si fuesen personas.

Hacia el año 1795, aparece la primera publicación E. Degranges, en la que se plantea la seria preocupación –embrionaria por cierto–, por la estructuración de representación contable; la cual, para la época, queda condensada en cinco cuentas (escuela cincocontista)<sup>4</sup>: caja, mercaderías, efectos a cobrar, efectos a pagar y pérdidas y ganancias. Aquí, se podría buscar el origen germinal de lo que posteriormente se denominará plan de cuentas. Igualmente, se le atribuye a este autor la creación del procedimiento de diario–mayor que consiste en llevar de manera simultánea el Diario y el Mayor en formato horizontal.

Tales fenómenos, desde visión canónica occidental de la ciencia, son ubicadas como un estadio pre-científico de la contabilidad, en tanto en «este período (1494–1840, subrayado mio), aparece la teoría contista, dando lugar a la primera escuela contable de la historia, pero cabe apuntar que aquella formula sus principios en consonancia con una determinada concepción de la contabilidad, limitada al estudio y explicación del funcionamiento de las cuentas; su aparición constituye la culminación de la doctrina clásica, de naturaleza precientífica, más que la iniciación de un periodo propiamente científico» (Montesinos, 1978: 172-173).

El contismo tuvo vigencia un poco más allá de 1840; su continuación doctrinal fue el neocontismo, concepción que se preocupa por la noción del valor, captada y manifestada a través de las cuentas y de los balances. Los rasgos entornales más sobresalientes de este periodo pueden desbrozarse de la siguiente forma:

1. Crecimiento de la actividad comercial expansión del comercio desarrollo de las operaciones de crédito, estabilidad de los gobiernos y nacimiento de las sociedades comerciales. Como bien lo describe Littleton (1979: 31): «En las prósperas ciudades-repúblicas de Italia, donde existía el gobierno más estable que se había conocido en diez siglos, la propiedad privada estaba

---

<sup>4</sup> Edmond Degranges intentó simplificar el libro Mayor reduciendo el número de cuentas a las «cinco cuentas generales», con ello no pretendió construir un cuerpo doctrinal, sino simplemente estructurar una herramienta metodológica para facilitar y hacer más expedita la teneduría de libros.

ampliamente difundida y protegida. Estos casos de gobierno estables proporcionaban otra ventaja, porque ellos entregaban dinero como un medio de cambio, un hecho que no había sido conocido durante años. Con ello se apresuró también el arribo de una economía totalmente monetaria».

2. Aparición en la baja edad media, en algún momento de la historia, de lo que Alfred Crosby (1998) denomina la pantometría, que es la preocupación por medirlo todo, por evaluar numéricamente cualquier aspecto de la realidad que nos rodea; el tiempo, por ejemplo, antes de que se inventara el reloj, el tiempo no formaba parte de la vida de la gente. Fue el descubrimiento de una máquina capaz de medir los minutos lo que hizo que los minutos existieran.
3. Emergencia de la primera fase del desarrollo capitalista de producción, el cual introduce el principio de racionalidad del capital y cierta forma de racionalidad epistémica la cual no difiere de las entonces nacientes ciencias físico-naturales.
4. Transformación de la partida simple en la partida doble, como herramienta metodológica que da respuesta a la complejización de los negocios, en tanto las nuevas dinámicas necesita contar con un sistema de registro de las operaciones, que le permitan al empresario, mantener un contacto permanente, tanto con el negocio como con la información requerida para tener una radiografía de los resultados del mismo y de la situación patrimonial.
5. Surgimiento de la necesidad de obtener confianza en el sistema contable, como herramienta para controlar y comprobar la situación del ente y de alguna forma la emergencia de ciertas formas de regulación de la información, en tanto los libros de contabilidad por partida doble, deberían cumplir ciertas condiciones de orden jurídico y formal, para considerarlos una garantía contra el fraude y el error.

#### **4. El periodo científico de la contabilidad: la colonización del mundo bajo el dominio del capital**

La disciplina contable, posee dos aristas complementarias, sobre las cuales ha edificado su gramática: una como un constructo que provee de información (algunos la consideran como la primera ciencia de la información); es claro que esta raíz está ligada a todos los aspectos económicos propios del sistema capitalista de producción, presentes desde los albores del mercantilismo; pasando por la sociedad industrial; hasta los desarrollos de los flujos financieros de la sociedad global. La otra raíz es de carácter epistemológico y se refiere al proceso de captación, representación, medición e interpretación de esa información y su uso como herramienta de racionalidad del capital. Este último aspecto permite explicar por qué la contabilidad adopta como matriz

epistemológica la propuesta del positivismo de viejo y de nuevo cuño. Estos dos aspectos serán desarrollados de manera sucinta en los dos acápite siguientes.

#### **4.1. El fetiche ideológico, como trasfondo de la discursividad económica de la contabilidad**

Gran parte de los enfoques contables ortodoxos, han tenido sus sustento en la teoría económica, especialmente la corriente hegemónica y dominante, esto es, la teoría neoclásica, postura que centra su análisis amparándose en la economía pura desdeñando cualquier influencia de lo político en su configuración. Tal cometido, solo es posible si se adopta un criterio de individualismo metodológico, según el cual los fenómenos a nivel social son explicados a partir de las conductas individuales; la agregación de dichas conductas comporta relaciones lógicamente consistentes y racionales (cada cuál adopta un comportamiento maximizador), mediadas por el «conocimiento perfecto» de la información, de todas las alternativas existentes y el resultado previsible para cada una de ellas. En esta dirección, utiliza la excesiva axiomatización matemática para intervenir de manera rigurosa el problema del equilibrio general competitivo en una economía. Así entonces, la ciencia económica es comparada con la «ciencia de la mecánica», enunciando además un principio compartido por el conjunto del pensamiento neoclásico: las leyes económicas tienen que tener un carácter general y ser capaces de expresarse en modelos matemáticos, tal como las leyes de la física, así lo expresa Jevons (citado por Soler, 2007: 3), cuando admite explícitamente que se apoya en la física mecánica al afirmar en 1871 que: «La teoría de la economía presenta una estrecha analogía con la ciencia de la mecánica estática; y las leyes del intercambio descubiertas, se asemejan a las leyes del equilibrio de una palanca determinado por el principio de las fuerzas virtuales. La naturaleza de la riqueza y el valor se explica por la consideración de cantidades infinitamente pequeñas de placer y de pena o dolor al igual que la teoría mecánica estática se construye sobre la igualdad de cantidades infinitamente pequeñas de energía».

Esta postura con visos ideológicos, encuentra su sustrato epistémico en el surgimiento moderno del concepto de lo racional, cuyos prolegómenos los podemos buscar en la filosofía de Descartes, que privilegió la razón (cogito cartesiano) como garante del origen del conocimiento, de lo evidente que conduciría a la búsqueda de la certeza; tal como lo expresa Jesús Ramos Martín (S. f: 3), al parangonar la economía neoclásica con la mecánica «los economistas buscan «leyes universales» que puedan ser aplicadas en cualquier lugar y con independencia del tiempo. Una vez que estas leyes se han definido y se han aceptado unos axiomas o principios básicos, entonces este tipo de economía debe ser una ciencia teórica, deductiva y determinista, capaz de encontrar soluciones óptimas únicas».

Al abocar la crítica a esta postura plana y lineal Douglass North (2001: 28), argumenta, «los modelos neoclásicos, dan por sentado jugadores que maximizan la riqueza. Sin embargo, como demuestra la literatura de economía experimental, la conducta humana es obviamente más complicada que la que puede englobarse en un supuesto conductual tan simple».

Dicho de otra manera, la escuela neoclásica, integra, desde el punto de vista epistémico las ciencias naturales al análisis de la realidad económica, con su lógica nomotética, lineal, ahistórica, que le otorga el carácter absoluto –aunque impropio–, a las leyes de la naturaleza. La «escasez», por ejemplo, se constituye en el principio soporte de la «ley de la oferta y de la demanda», concepción que descansa en la instrumentalidad y el cálculo racional. Dicha escuela, no distingue entre el conocimiento práctico (empresarial) y el científico, con un excesivo formalismo matemático y un lenguaje simbólico propio del análisis de fenómenos atemporales y constantes, con contrastación empírica de hipótesis, más retórica que real; teniendo la predicción como un objetivo que se busca deliberadamente.

Luís Orduna Díez (2007: 8), al referirse a las variables de análisis de la economía clásica y neoclásica, plantea: «La mayoría de los economistas clásicos y neoclásicos se referían a la economía como la ciencia que trata de la «creación de la riqueza», de la «distribución de esa riqueza» y de los modos de «administración de la riqueza», con objeto de satisfacer las necesidades humanas y aspiraciones de progreso. Sin embargo, cada autor ponía el énfasis en uno de esos aspectos, la producción, la distribución, o la administración, en detrimento de los otros».

En contabilidad existe una corriente doctrinaria, denominada normativa que, como lo sostiene María Cristina Wirth (1999: 3-4), «se ocupa de describir cosas ‘reales’ que existen o que se producen en un mundo ‘real’. En consecuencia, sus enunciados empíricos deberían ser contrastables con la realidad como en otras ciencias fácticas (Chambers (1975), Sterling (1979)). Consideran que el conocimiento que produce la contabilidad, como el de los economistas, debería ser enteramente neutral, o sea libre de juicios de valor».

La teleología contable ortodoxa, ha entronizado su conexión con la economía, sirviendo como un sistema de cálculo racional al servicio de la creación y administración de la riqueza, bajo el corolario de la maximización de la utilidad con el mínimo costo; despreciando cualquier intervención en el ámbito distributivo o redistributivo, por considerarlo impropio para el cumplimiento de los fines últimos de la racionalidad instrumental del sistema capitalista de producción. Sidney Pollard (1979: 136), al ubicar a la contabilidad como tributaria del sistema capitalista, argumenta:

Fue Werner Sombart el primero que colocó las prácticas contables en el centro de una teoría del desarrollo capitalista. De acuerdo con dicho autor, es la partida doble la que dota al mundo económico de exactitud, de conocimiento y

de sistema; la que proporciona la idea de cuantificación, de maximización de los ingresos (utilidades), en lugar de señalar su existencia o el incremento del valor del capital, independientemente de su composición, y de separar al empresario del capital, al crear a la empresa como una entidad independiente.

Las escuelas de la corriente ortodoxa de la contabilidad anclan el punto de observación de su realidad, reconociendo que, la racionalidad contable es teleológica, totalizadora y absolutizadora de su verdad, en tanto, por una parte, cumple una finalidad última como proveedora de información, para lo cual reconoce que los agentes poseen toda la información y los medios para adquirirla, es decir, disponen de los datos que permiten calcular la información óptima para tramitarla, agregarla y revelarla y; por otra, la contabilidad como disciplina del conocimiento empieza a gozar de una especial presunción de veracidad y objetividad, es decir, una producción discursiva cuyo contenido se asume como un constructo cierto; como verdad factual única, totalizadora, compacta, acabada, válida universalmente y revelable a través de una estructura de representación formal jerárquica, que se inicia con las cuentas y termina en la elaboración de los estados financieros.

En este sentido, las escuelas ortodoxas de la contabilidad, unas más que otras, cumplen con el primado de la objetivización, la precisión, la racionalización y construcción de una verdad matematizable e incuestionable; circunstancia que le otorga a esta disciplina, un cierto alo como «garante moral» de la sociedad, toda vez que al transmitir a los usuarios la información propia de su quehacer:

- La objetiviza, en tanto los fenómenos captados se constituyen en espejo—reflejo de una realidad empírica verificable de la cual derivan la consideración objetiva de su conocimiento. Esta objetivación como abstracción, pretende ser una representación ideal de la realidad, desconociendo en el fondo su carácter fetichista, si se tiene en cuenta que tales abstracciones constituyen tan solo aprehensiones contingentes y no reflejan la complejidad de la realidad objeto de intervención cognoscitiva. En este sentido, entonces, la contabilidad, matiza su realidad observada bajo el tamiz de la «objetividad». Esa subyacente «objetividad», sólo apunta a captar las manifestaciones «reales del objeto», esto es aquellas operaciones que pueden ser capturadas, medidas, valoradas y objetivadas por medio de expresiones metodológicas derivadas de variables operacionales y observacionales.
- La precisa, pues a través de la estructura lógica—formal de la partida doble, los datos factuales son captados en su heterogeneidad, medidos y homogeneizados mediante la valoración; para darle los visos de exactitud y poder entregar una agregación unívoca para la configuración de los estados financieros.
- La racionaliza, porque mediante la modelación de los datos, se le otorga una direccionalidad exclusiva y excluyente: servir como constructo para la



maximización de las utilidades del ente, la empresa o el capital; en una suerte de racionalidad positivista, instrumental y utilitaria; que reconoce al capitalismo como único orden racional, en el que la propiedad privada y el mercado emergen como un sustrato natural y eterno, al que se llega espontáneamente por el designio fantasmagórico del reino idealizado de la «mano invisible». Este tipo de racionalidad, que pretendió cubrirlo todo, ya no cubre nada en tanto deja permanentemente al descubierto su falta de fundamento.

Todo este primado idealizado por la comunidad contable en su devenir como disciplina, sólo ha sido, es y será posible, gracias a la mediación formal de una estructura matemática-formal, hija legítima del renacimiento, como lo es la partida doble; constituida en un a priori ordenador del universo contable, con el cual durante cinco siglos la comunidad de practicantes ha constreñido su visión y prácticas a lo estrictamente cartesiano, de bordes rudimentarios y herramientas; impuesta por una episteme fiscalista, que ahora se desnuda, como una visión absolutamente empobrecedora para intervenir la complejidad de los negocios y de los agregados de la circulación de la riqueza.

#### **4.2. La contabilidad un saber especializado: el primado de lo nomotético, como visor de la realidad**

La desintegración sufrida por la ciencia desde el siglo XV y, la configuración de múltiples saberes en las denominadas disciplinas, hasta bien entrado el XIX, hizo que cada una de estas buscara desde su estrecho reducto el mundo feliz de Huxley, que al decir de Adela Cortina (2006:13), consiste en que la gente ame su propia servidumbre. Esa nueva felicidad, no remite a los espacios teológicos trascendentales de antaño; sino a la visión científica inmanente, que con su espíritu de dominación de la naturaleza nos conduce al mundo prometeico del progreso ilimitado. Así, a cada pedazo de realidad le correspondió un fragmento de saber: las ciencias naturales se ocuparon de los asuntos no humanos; la política intentó rastrear los problemas del poder; la economía penetró las relaciones de mercado con su axioma de *ceteris paribus*; la sociología sometió la realidad social a sus designios metodológicos nomotéticos y; como si fuera poco para interpretar lo exótico y la rareza de los «naturales de América», nació la antropología como una disciplina colonial.

Más tarde, en esta misma dinámica van surgiendo nuevas disciplinas, fruto de las cada vez más disímiles parcelas especializadas, pudiéndose apreciar la necesidad imprescindible de la imbricación de unas con otras, para acercarse a interpretar cada pedazo de realidad objeto de la más sui generis intervención cognoscitiva. La contabilidad, como campo de conocimiento especializado, no escapó a este fenómeno disgregatorio y, a la vez, de

impregnación de unos conocimientos en otros, en una suerte de contacto entrecruzado y a veces ecléctico.

Por encima de todo, empezó a defenderse el poder de la ciencia como constructo omnicomprendivo para descubrir las leyes que gobiernan el universo y, como corolario hacer de ésta el instrumento que reivindicara a la humanidad. Pensaban que la perfección de las matemáticas y los principios y leyes de la física, configurarían un a priori ordenador, que serviría de narrativa al ritmo socio-histórico, determinado por la evidencia objetiva y racional de las leyes científicas.

Siguiendo los parámetros arquetípicos de la ciencia moderna-occidental, podría explicarse, donde está instalada la delimitación realizada por el profesor Montesinos Julve, al ubicar el punto de frontera inicial de la científicidad contable hacia el año de 1840, lindero histórico donde la contabilidad como disciplina del conocimiento entra en contacto con otros campos del saber: el derecho, la economía, la administración, las matemáticas, etc.

Como puede observarse, en la descripción que se hará sobre la conceptualización de cada una de las escuelas de pensamiento contable, éstas manejan un concepto de ciencia anclado epistemológicamente en el positivismo<sup>5</sup>, cuya funcionalidad reside en un sistema de clasificación; una estrategia de ordenación e invención de entidades descriptivas y explicativas (objetos de estudio), sobre los cuales se elaboran definiciones con base en estructuras nomotéticas, en la perspectiva de dominar la «realidad» objeto de intervención. Por supuesto, esta es una concepción reduccionista, pero no por ello dominante.

---

<sup>5</sup> Augusto Comte fundamenta el sistema histórico-cognoscitivo de su clasificación en la *Ley de los tres Estados*, por la cual el conocimiento humano pasa por tres fases de desarrollo donde transcurren todas las ramas del saber. Cuanto más general sea una rama del conocimiento tanto más tempranamente pasa a las dos fases siguientes del desarrollo hasta alcanzar la fase superior o positiva. La más inferior es la fase teológica, donde comienza el desarrollo del saber; le sigue la fase metafísica y, tras ella, la propiamente científica que es el estado positivo superior bajo predominio de la verdad científica.

A partir de este tercer estado, Comte desarrolla una taxonomía dicotómica dividida en dos grandes categorías: las ciencias abstractas o generales y las ciencias concretas o particulares. Las primeras investigan las leyes generales del cosmos y de la vida, teniendo por objeto «el descubrimiento de las leyes que rigen las clases de fenómenos». Las segundas son ciencias descriptivas, «indagan los seres animados e inanimados en los que se aplican y verifican las leyes físicas del cosmos».

Las disciplinas que comprenden ambas categorías dicotómicas son, por consiguiente, consecuencia de la evolución al tercer estado positivo de la ciencia. Figura, en primer lugar, las Matemáticas, caracterizadas por ser su objeto de conocimiento puro y libre de cualquier experimentación; le siguen las ciencias propias del estudio de la naturaleza que, a diferencia de las Matemáticas, necesitan de la experimentación y su conocimiento es fruto de una lenta observación del mundo empírico.

Todas las doctrinas contables, que a continuación se explicitan, han bebido, de manera diferencial, de estas pócimas económico-epistemológicas. El Profesor Mattesich (1964: 14-15), siguiendo la tipología que describe a la contabilidad como partícipe de dos grandes tendencias, una la legal y la otra la económica; ha insistido que: «los contadores están enfrentados a elegir una de dos alternativas: 1.- adquirir profundos conocimientos de diversos aspectos de la jurisprudencia (legislación civil, legislación comercial, legislación tributaria, etc.) y desarrollar de este modo nuestra disciplina dentro del campo puramente legalista; o 2.- adquirir proficiencia en modernos métodos analíticos cuantitativos y tratar de mantener el antiguo status de nuestra disciplina, esto es: el de ser la herramienta cuantitativa más importante de la práctica económica».

### **4.3. La doctrinas jurídico-personalista: un constructo ficcional restringido**

La doctrina jurídico-personalista, constituye la ruptura y descentramiento de la contabilidad como un problema de las cuentas y los registros –objeto básico de las primeras reflexiones–; hacia las obligaciones y derechos inherentes al patrimonio hacendal, que entiende a la contabilidad como garantía y como medio de prueba frente a terceros.

Pero, la corriente jurídico-personalista, posee como su inspirador al propio Lucca Paciolo, en tanto por una necesidad apremiante de representación las cuentas de la época, éstas fueron personificadas en cabeza de deudores y acreedores y, no pensadas en función de vincular bienes patrimoniales como problema de la contabilidad; pues el propietario que a la vez oficiaba de administrador, tan solo requería el control visual, tangible y factual de su negocio. No así, respecto de sus deudores y acreedores de quienes –dada su condición de invisibilidad–, requería el conocimiento de los saldos adeudados. De allí nace la preocupación primigenia de la contabilidad por las responsabilidades de los terceros, o sea que las cuentas representan derechos y obligaciones.

Los fundamentos de esta corriente pueden sintetizarse en tres proposiciones básicas:

- Las personas son sujetos de derecho
- La empresa, puede ser sujeto de derecho
- Los movimientos de valores que se expresan en las cuentas, tienen causas jurídicas

Las cuentas, en el contexto de esta tendencia, –como estructuras de representación–, constituyen una ficción jurídica, entendida ésta como un procedimiento mediante el cual, se toma por verdadero algo que no existe o que podría existir. Esta concepción conjetural poco elaborada, condensa las relaciones entre débitos y créditos y que sólo pueden ser abiertas a través de personas

(ficción) objetivadoras de relaciones jurídicas. «La ficción, –argumenta Fernández Pirla (1977, 65)– en la que radica la teoría personalista de la contabilidad, consiste en postular que la cuenta no se lleva al movimiento del dinero en metálico, por ejemplo, sino al cajero, a quien se le hace responsable jurídicamente o cuasi jurídicamente de la gestión patrimonial del elemento dinero».

Aparece el concepto de propietario y gestor, que en esencia son la misma persona; es decir, deudor y acreedor constituyen un solo ente ficcional; obsérvese el sencillo ejemplo recreado por José María Fernández Pirla (1977:67):

GESTOR		PROPIETARIO	
Debe	Haber	Debe	Haber
Maquinaria			Aportación inicial
Dinero			
Mercancía			

El periodo de germinación y desarrollo de esta propuesta, se sitúa convencionalmente entre 1877–1892, algunos autores ubican este mojón como el estadio en el cual la contabilidad se perfila como campo de conocimiento (disciplina). A juicio del profesor Requena (citado por Gómez, 2000: 35) [...] «la verdadera configuración científica de la Contabilidad encuentra sus primeras secuencias en el siglo XIX bajo la teoría personalista de Cerboni, pues aunque aportaciones anteriores tales como la obra de Pacciolo fueron de singular trascendencia, no fueron precisamente el hito de mayor consistencia para la cualificación científica de nuestra disciplina». Según el propio Giuseppe Cerboni, su principal representante (citado por Tua, 1995: 133):

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

Tal definición deja entrever varios elementos constitutivos de lo que se puede entenderse como una ciencia, desde la perspectiva canónica del modelo cientifista – fiscalista, dominante en occidente:

1. Un objeto de estudio, entendido como el campo de intervención cognoscitiva, esto es, las funciones de la administración económica de las empresas.
2. Una estructura nomotética, de construcción de leyes universales a partir de regularizaciones producto de la observación empírica, la cuantificación aleatoria, las estructuras causales y el carácter utilitario del conocimiento.
3. La homogeneidad doctrinal, referida a la utilización de un algoritmo físico– matemático (partida doble), como canon metodológico de aplicación indiscriminada, destinado a coordinar y a representar los hechos administrativos de la empresa.
4. Y, por último, aunque no se explícita en la definición, una forma de ordenación cognoscitiva (disciplina), para el dominio de su campo de actuación.

Por su parte, el profesor José María Fernández Pirla (1983: 65), plantea una especie de complementariedad entre lo jurídico y económico cuando, cuando reconoce que desde la obra de Pacciolo, se «parte del principio de que la Contabilidad tiene por objeto el establecimiento de las responsabilidades jurídicas surgidas como consecuencia de una gestión o administración patrimonial, y por esta razón los instrumentos de representación contable, es decir, las cuentas, son relaciones de débitos y créditos de los titulares de las mismas»; estableciendo de esta manera una correspondencia de doble vía entre la realidad económica y la realidad jurídica de la época».

Podría inferirse, que por privilegiar el carácter jurídico–normativo, esta escuela constituye el referente primigenio, de las subsiguientes corrientes de normalización contable internacional prohijadas en la época de la transnacionalización económica.

La práctica de la contabilidad, por un largo periodo, ha sido influenciada por esta postura, que la considera como un instrumento al servicio del derecho, convirtiéndola en un procedimiento que permite la cuantificación del fenómeno impositivo; direccionando a los estados contables como mediatizadores informacionales del fisco, antes que proveedores de información económica óptima para el desarrollo de la empresa; perdiendo de esta manera el potencial informativo al ser reducida como un simple herramienta legal. No obstante, a este enfoque legalista, que reduce toda su esencia a plano legal, se le asigna una incipiente o accesoria finalidad; la de ofrecer al comerciante de la época una base rudimentaria para la adopción de decisiones y, a medida que esta segunda faceta toma fuerza, en el devenir de los negocios, se va perfilando una variación hacia la corriente económica, objeto de estudio posterior (Álvarez, 1987: 524).

Casi de manera coetánea, emergen dos posturas doctrinarias Italianas, que le darán un viraje sustantivo al reduccionismo ficcional y de entronque legalista de Cerboni, estas posturas serán de corte económico: una, centrada en el patrimonialismo (Fabio Besta) y; la segunda, preocupada por el rédito (Gino Zappa) como problemática central de la contabilidad.

#### **4.4. El enfoque económico, materialista: identidad disciplinar o eclecticismo**

La contabilidad desde sus orígenes y posteriormente en su devenir ha desnudado una carencia de identidad disciplinar; algunos autores la adscriben en relaciones dicotómicas, que de alguna manera responden a contextos económicos diferentes (Tua, 1995: 123-182), como algebra del derecho versus disciplina económica; registro versus utilidad para los usuarios en la toma de decisiones; administración de un patrimonio versus responsabilidad social; arte versus disciplina científica y formalizada.

Podría decirse, siguiendo a Montesinos Julve (1978: 222), que el enfoque económico-patrimonial, encuentra sus prolegómenos en la doctrina neo-contista, liderado por Fabio Besta, en tanto en ella se esboza como elemento de reflexión la noción de valor, esto es, aún cuando el contismo recoge explícitamente como planteamiento central de su propuesta el funcionamiento de la cuentas, implícitamente subyace de manera concomitante a esta función una problemática económica. El neo-contismo, en este sentido se constituye en una interfaz, entre la propuesta contista y el enfoque económico. Este primado de lo económico en contabilidad, ha traspasado las barreras espacios-temporales de la sociedad moderno-capitalista, en tanto en cuanto los elementos de los cuales se nutre, como de los fines que persigue, no son otra cosa que el hacer racional la funcionalidad del capital, en sus diferentes dimensiones: comercial, industrial y financiero.

Por estas razones, el enfoque económico, comporta un espectro muy amplio de tendencias, de las cuales serán analizadas tan solo aquellas que comportan, a nuestro juicio -por cierto subjetivo-, mayor significatividad en los desarrollos ulteriores de la contabilidad como disciplina y como campo de práctica de los negocios. Siguiendo la tipificación del profesor Montesinos Julve, se pueden describir de la siguiente forma:

- Controlismo
- Haciendalismo
- La escuela de la economía hacendal
- La doctrina Alemana de la economía de empresa
- Patrimonialismo
- La teoría de las causas económicas
- El desarrollo de la contabilidad de costes. La contabilidad de gestión

- Contabilidad no monetaria
- Contabilidad social
- El enfoque integral de la contabilidad económica.

#### **4.4.1. El controlismo: la contabilidad como estructura tributaria de lo económico**

El *controlismo* o escuela Veneciana es encabezado por Fabio Besta (1845-1891); quien rebasando su visión neocontista, entiende a la contabilidad como «ciencia del control económico»; defiende las cuentas que captan los valores de las cosas, bienes o elementos patrimoniales mensurables y sus variaciones. Esta concepción, luego es dirigida a entender la contabilidad como una disciplina encargada del «control de la riqueza hacendal»<sup>6</sup>.

A la escuela controlista también se le conoce con el nombre de materialista, valorista, económica o Bestana, esta última acepción es adoptada para resaltar el nombre de quien se le considera su progenitor y principal representante. Una primera consideración que hay que realizar es la importancia sustantiva que para la contabilidad adquiere el ejercicio del control; entendible pues esta postura tiene su punto de ebullición en la plenitud de la era industrial (1891), en donde los objetivos de la contabilidad adquieren otra dimensión, que no se agotan en la de ser simplemente garante de los negocios.

Goxens Duch (citado por Tua, 1995: 134), trata en una apretada síntesis de condensar el pensamiento económico-controlista de Fabio Besta: «La contabilidad –argumenta–, desde el punto de vista teórico, estudia y enuncia las leyes del control económico en las haciendas de cualquier clase, y deduce las oportunas normas a seguir para que dicho control sea verdaderamente eficaz, convincente y completo; desde el punto de vista práctico, es la aplicación ordenada de estas normas a las distintas haciendas».

Como queda consignado, la contabilidad tiene como propósito la construcción de un saber utilizable técnicamente, que además, se constituye en un instrumento de racionalidad del gran capital, es decir, el soporte técnico que permite cumplir con la ley inexorable de maximización de utilidades a mínimo costo. Esta actitud dominante del «paradigma del control» –como algunos lo han dado en denominar–, a que es arrastrado el saber contable, excluye las dimensiones complejas de la realidad, olvidando la influencia de los contextos en configuración de todo conocimiento considerado social.

---

<sup>6</sup> Giovanni Rossi (citado por Montesinos, 1978: 224), define las haciendas como: «entes sociales con vida económica–administrativa, integrados dentro de la sociedad; cada uno de estos entes económico–administrativos tiene fines diferentes según su especie, pero estos deben estar en armonía con el fin general del cuerpo social», en otros términos, el concepto de hacienda, se transformaría con Fayol en ciencias de la administración u organización científica para Taylor.

Para una disciplina como la contable, con una orientación inmediata hacia la práctica, lo anterior es de meridiana importancia, sobre todo, en lo que concierne a la utilización del saber, porque el valor de las teorías no puede ser evaluado a expensas de sus referentes sociales. El profesor Tua (1995: 134), al tratar de interpretar los postulados de Besta y la vincularidad de la contabilidad con la economía de empresa, distingue tres facetas en la administración hacendal: la gestión, la dirección y el control, en donde la función contable debe estar centrada en el control de la riqueza hacendal, colocando especial énfasis a la naturaleza económica de la disciplina contable.

A Fabio Besta, se le considera como uno de los tratadistas más representativos para la configuración de la contabilidad como campo de conocimiento (disciplina), pues con él se asientan las primeras bases, que tienden a romper con la propensión mecanicista de una práctica de los haceres, que hasta entonces había prevalecido en los asuntos contables. Esta es la razón por la cual, algunos se sitúan a esta escuela, como aquella que representa el punto de inflexión para su conversión en disciplina científica<sup>7</sup>.

#### **4.4.2. El haciendalismo contable y el difuso horizonte problemático**

El *haciendalismo* se constituye en la antesala doctrinal de la denominada posteriormente como *economía hacendal*. El *haciendalismo*, debe ser entendido como una teoría en ciernes, con poco orden y cohesión conceptual, en donde la contabilidad se presenta como un conocimiento difuso y poco estructurado. Sus principales impulsores, a pesar de ubicarse en aristas diferentes son Giuseppe Cerboni, Fabio Besta y Giovanni Rossi. Para el primero, la contabilidad cumple una función general, con una finalidad práctica como proveedora de normas de la organización y dirección para el cumplimiento de los objetivos de la unidad económica hacendal; el segundo, le asigna un contenido más amplio y su preocupación está centrada en las funciones de los órganos administrativos de las haciendas, cuyo estudio forma parte del campo de la contabilidad; en tanto que para el tercer representante, los problemas de las haciendas están por fuera del alcance de la contabilidad y en consecuencia deben ser tratadas por aparte en lo que Rossi denomina «*ciencia general de las haciendas*», acotando que para este autor la administración posee una importancia superior a la contabilidad.

Es de anotar que desde la perspectiva industrialista Francesa de las ciencias de la administración de Fayol, o la Norteamericana de la organización científica del trabajo de Taylor, están por encima de la contabilidad a la que consideran un recurso herramental e instrumental al servicio de las ciencias empresariales. En Giovanni Rossi, se podría encontrar la inspiración primigenia de estas posturas, que contemplan a la contabilidad como un saber gregario y sometido.

---

<sup>7</sup> «Para los tratadistas Italianos, Besta ha sido el creador de la ciencia de la contabilidad; para este autor, el patrimonio de las unidades económicas representa el campo directo de actuación de nuestra disciplina, como se revela en su libro principal (la ragioneria)» (Alvarez,1987:525).



#### 4.4.3. La economía hacendal: el viraje del sistema patrimonial hacia el privilegio del rédito

Por otra parte, la *economía hacendal* es una corriente doctrinal cuya concepción y desarrollo se le asigna Gino Zappa (citado por Montesinos, 1978: 254) y es entendida como [...] «la ciencia que estudia las condiciones de existencia y las manifestaciones de vida de las haciendas. Dentro de ella distingue tres disciplinas íntimamente relacionadas: organización, técnica administrativa y contabilidad, a la que reduce al aspecto del registro».

En este sentido la contabilidad vendrá a ser un apéndice disciplinario, que conjuntamente con su aspecto de organización y técnica administrativa constituirán los pilares fundamentales sobre los cuales descansa la estructura unívoca de la ciencia de la administración o economía hacendal. Y, destaca como elemento central de la vida empresarial la *formación del rédito*, para lo cual construye una estructura de cuentas o forma de representación de este fenómeno que la denomina «*sistema de rédito*»<sup>8</sup>, contrapuesto al «*sistema patrimonial*» propuesto por Fabio Besta. Como lo expresa Montesinos Julve (1978: 254-255), este sistema distingue dos aspectos [...] «en la gestión hacendal: el financiero (referido a las entradas y salida de dinero) y el lucrativo (costes y productos del ejercicio), cuya manifestación contable es concebida por Zappa a través de tres series de cuentas:

1. Cuentas de valores numerarios
  - 1.1. Activos: ciertos, asimilados y presuntos
  - 1.2. Pasivos: asimilados y presuntos
2. Cuentas de Rédito
  - 2.1. Cuentas de costos: directos e indirectos
  - 2.2. Cuentas de productos: directos e indirectos
3. Cuentas de capital
  - 3.1. Capital neto (empresas individuales)
  - 3.2. Capital social (empresas sociales)
    - 3.2.1. Reservas
    - 3.2.2. Beneficio permanente
    - 3.2.3. Pérdidas de ejercicios anteriores».

---

<sup>8</sup> José Álvarez López (1987: 526), al referirse a este viraje argumenta: «En su magna obra (El rédito de empresa) sostiene que la finalidad de la empresa es obtener rédito, y toda la problemática contable esta subordinada a su determinación». Este viraje en las prioridades de la información contable, determinará posteriormente, un interesante debate sobre cual de los estados contables, es más determinante al momento de abocar los resultados del ejercicio contable; naciendo así lo que posteriormente con Schmalenbach, pasara a denominarse el «balance dinámico» o «balance del rédito» y «el balance estático».

#### 4.4.4. Doctrina Alemana de la economía de la empresa: la contabilidad como apéndice de la administración

En el periplo o intermezzo entre las dos guerras mundiales, Alemania cumplió un papel fundamental en los estudios económicos a nivel planetario. Dentro de los personajes destacados que formularon importantes aportes para conceptualizar y paliar la crisis de ese periodo convulsionado se encuentra Eugen Schmalenbach, quien dedicó gran atención a dilucidar los problemas concernientes al comportamiento real de las empresas y la información contable y financiera; en esta dirección, por ejemplo trabajó el problema de los precios de transferencia, los cuales hacen alusión a los referentes con los que se miden los consumos internos, cuyo inadecuado tratamiento conduce a situaciones de ineficiencia; de igual forma sus preocupaciones estuvieron vinculadas a resolver problemas valorativos de la información contable, la incidencia de las oscilaciones monetarias en el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias (Martínez, 1995: 480), o como lo plantea Julio Diéguez Soto (2003: 24) al referirse a este periplo:

El hecho más significativo que hizo cambiar los planteamientos vigentes en el enfoque legalista fue la inflación desatada tras la primera guerra mundial, sobre todo en Alemania, por cuyo motivo se convertían en obsoletas las informaciones histórico –contables. Estas no cumplían ya la función evaluadora del patrimonio como garantía frente a terceros. De esta forma, sin abandonarse el aspecto estrictamente legal, los objetivos de la información contable, quedaban ya más orientados hacia los aspectos puramente económicos de la actividad empresarial.

A Eugen Schmalenbach se le conoce en el mundo académico, por haber introducido el concepto de la «teoría dinámica», que apunta a privilegiar y revitalizar el «balance de rédito» o estado de resultados, soslayando de alguna manera la importancia que había tenido hasta entonces el «balance clásico»<sup>9</sup>. Ahora lo que se requiere es visibilizar, con mayor rigor la estructura racional de la empresa, a fin de medir la eficacia de la unidad económica. Existe una complementariedad entre estos dos conceptos; al denominado «balance clásico», le subyace como un satélite el estado de «pérdidas y ganancias», que condensa de forma sintética el discurrir de los movimientos rastreados durante el periodo y

---

<sup>9</sup> José Álvarez López (1987: 526), plantea sobre esta discusión lo siguiente: «Las tesis de Zappa y Schmalenbach, conducentes a la determinación del resultado periódico, se enmarcan dentro de la teoría en la cual el balance, al quedar relegado a un segundo plano, no refleja la verdadera situación patrimonial de la entidad.

Para salvar este grave obstáculo surge la teoría orgánica o dualista del balance. Su promotor, el Alemán Schmidt, atribuye a la contabilidad dos objetivos igualmente importantes y perfectamente interrelacionados aunque no subordinados, es decir:

- a. Determinación del auténtico resultado del ejercicio.
- b. Fijación del verdadero patrimonio o riqueza de la empresa».

que al final quedan reflejados como una pérdida o ganancia del ejercicio en el «balance general»; en definitiva, de lo que se trata es de hacer visible la búsqueda del beneficio verdadero de las empresas. Aunque como lo expresa Diéguez Soto (2003: 26), «Schmalenbach reconoce que el primer autor que con precisión y claridad expresó que el balance no persigue la comprobación del patrimonio, sino la averiguación del beneficio, y que por tanto, ha de ser reconocido como el primer dinámico, fue von Wilmowsky». En este sentido, la «teoría dinámica» posee una orientación específica, su interés reside en el cálculo del resultado del ejercicio y no tanto en la evaluación patrimonial de la empresa. Esta percepción es consonante con las dinámicas del entorno de la época, pues como lo sugiere el profesor Cañibano (1976: 38):

Nos encontramos, pues, con unas circunstancias que alteran totalmente el papel de la información contable, se le pide que sea capaz de ofrecer una base de cifras realista, que se adapte al medio, que los resultados calculados respondan a principios económicos, que su conocimiento verdadero evite la creciente descapitalización de las empresas; en suma, que el fin que anteriormente permanecía en un modesto segundo plano surge con fuerza arrolladora, sobrepasando al que hasta ese momento ocupaba una total prioridad.

De otra parte, a Schmalenbach se le reconoce también como el pionero de la propuesta formal de Plan de Cuentas<sup>10</sup>, herramienta metodológica puesta al servicio de la gestión, para ordenar y orientar la dirección de las empresas; en este sentido el profesor Moisés García García (1977: 49), nos dice:

Sin duda, la contabilidad ha utilizado siempre planes de cuentas más o menos completos –el proceso de información contable así lo exige–, pero el mérito de Schmalenbach consiste en haber hecho del plan de cuentas el objeto de un estudio sistemático y diferenciado dentro de la problemática contable, concibiéndolo en su moderna función como modelo teórico para la elaboración de la información económica que utiliza la gestión. La especial atención que Schmalenbach atribuye al cálculo y seguimiento de los costes de producción dentro del plan confirma la vocación de este como «tool of management».

A Erich Schneider (citado por Gómez, 2004: 66-67), se le considera el seguidor más representativo de la obra de Eugen Schmalembach, él «en su obra, «contabilidad industrial» culmina el criterio de Schmalenbach con la escisión de la problemática objetiva de la empresa en sus aspectos económico – financiero y económico – técnico; desvinculando su contenido, de una manera definitiva, de

---

<sup>10</sup> El Plan de cuentas Alemán de 1937, según el profesor Moisés García García (1977: 54), se «Constituye en el primer y único ejemplo de normalización contable autoritaria, ya que se produjo en circunstancias en las que la Alemania nazi caminaba rápidamente hacia una economía de guerra con planificación fuertemente centralizada y que precisaba, por tanto, de la normalización contable.

Presta, lógicamente, atención preferente, a la contabilidad industrial como instrumento de control de los procesos productivos y sus estructura básica responde a la del plan de cuentas de Schmalenbach, con modificaciones importantes que le confieren personalidad propia».

lo que hasta entonces había sido habitual. Al aspecto económico–financiero de la contabilidad de la empresa le asigna la fenomenología de financiación, compras y ventas, entendiendo que al económico–técnico corresponden los costes y la producción».

Dicho de otra manera, Schneider en la mencionada obra realiza –para la época–, aportes inéditos a la contabilidad de costos. Puede asignársele a él la recontextualización de una serie de conceptos nodales de la gramática de la representación contable, como son la diferenciación entre gasto y costo; lo cual explica su insistencia por determinar un esquema fluido y lógico de circulación de valores en la empresa, distinguiendo entre:

Ámbito externo de la empresa, que configura el circuito administrativo, comercial y económico–financiero y; el ámbito interno de la empresa, ocupado de los elementos técnico–económicos de la misma reservados para la contabilidad de costos. Desde otro ángulo Manuel Torres (citado por Montesinos, 1962: 257), considera que:

La contabilidad no es para Schneider una técnica (la partida doble), ni una necesidad práctica para la vida administrativa de la empresa (contabilidad externa), ni siquiera un imprescindible método de control (contabilidad de costes). Es todo eso y algo más; es el instrumento sensible y preciso que, aplicado al plan de producción (presupuesto de la empresa), va registrando con exactitud, en cada momento, cómo se realizan los planes del empresario, en todos los órdenes, desde el técnico de la producción hasta las previsiones de los precios y las expectativas del movimiento de los mercados, suministrando así la información necesaria en cada caso, para la perfecta marcha de la empresa.

Lo que se infiere de los anteriores planteamientos, es que a la contabilidad, envuelta por las presiones entornales, le han surgido nuevas problemáticas que deben ser tratadas de manera distinta. El discurrir de la era industrial ha diseccionado la unicidad de la visión contable en dos constructos diferentes; uno referido a la financiación interna del ente (contabilidad financiera y patrimonial) y, la segunda, ocupada de las condiciones internas de la explotación de la misma (contabilidad de empresa, posteriormente denominada contabilidad de costos). Tal dicotomía, ha estado presente en el proceso de escisión del conocimiento contable, hacia parcelas cada vez más especializadas. Como lo expresa el profesor Fernández Pirla (citado por Gómez: 2000: 67),

[...] en la literatura contable contemporánea, inspirada en los antecedentes suministrados por la economía general y por la economía de la empresa, en particular, se distingue ya con toda precisión la existencia de dos ámbitos completamente definidos en el seno de la unidad económica de producción. Estos dos ámbitos, que tienen características peculiares propias, son: el ámbito interno, en el que tiene lugar el proceso económico de formación de costes en sentido estricto, que está caracterizado porque el elemento subjetivo y discrecional juega en el mismo un papel fundamental, y el ámbito externo o financiero, en el que se desarrolla toda la circulación, también llamada externa,

de la empresa, y que se caracteriza porque las magnitudes que lo integran vienen objetivamente determinadas por actos de compra y venta con expresión monetaria cierta o porque han sido precedentemente elaboradas en el ámbito interno.

Es de anotar que Erich Schneider, es un gran especialista también en teoría económica, lo cual le permite realizar ciertos aportes, desde ese otro campo disciplinario para introducir en la contabilidad herramientas de análisis económico especialmente en lo relacionado con la economía de empresa. Refiriéndose a este tópico, José Antonio Piera Ladra (1955: 177), argumenta:

[...] resulta singularmente curioso comprobar cómo esta disciplina, en sus primeras manifestaciones, surgió con la pretensión «le constituirse como una ciencia de la conducta humana; esto es, como una investigación específica de la acción humana, tal y como se polariza hacia la consecución de un objetivo o fin, mediante el empleo de medios adecuados. La similitud de propósito con la teoría subjetiva del valor que abre paso a la teoría económica contemporánea no puede ser más significativa. Pero la divergencia en la evolución doctrinal de ambas disciplinas científicas no es menos marcada. Porque mientras la teoría económica general no ha prescindido un solo momento de esta posición subjetiva, desde sus primeras formulaciones en Gossen y la escuela de Viena, la ciencia económica de la empresa la abandona casi desde sus primeras manifestaciones para convertirse en un conjunto de disciplinas de rango secundario (contabilidad, cálculo mercantil, mercología).

El enfoque económico, o materialista, aunque se expresa bajo diferentes matices, donde adquiere realmente una connotación que ha trascendido es en la doctrina Alemana, en tanto esta considera a la información suministrada por la contabilidad como el fundamento último para la toma de decisiones económico-financiera de la empresa.

Al margen de la postura dinámica descrita, aparece la doctrina conservadora Francesa, representada fundamentalmente por Dumarchay, el cual esboza la teoría «estática del balance», que privilegia, como su nombre lo indica, el balance sobre el estado de resultados, en tanto es a partir de éste como se visualiza y se operacionaliza –según él–, la realización del objeto de la empresa.

El desarrollo de grandes empresas derivadas de la reconfiguración del capitalismo liberal a otro de prevaeciente monopolio desplazó –con antelación a la I Guerra mundial–, las preocupaciones sobre la problemática contable hacia otros escenarios conceptuales. En efecto, para la época se viene generando, en el mundo considerado desarrollado un proceso de alta y profunda transformación técnica, con la consiguiente implementación de cambios tecnológicos en la estructura de la empresa y en la organización científica del trabajo, que posibilitarán la creación de vastas unidades productivas, con enormes ventajas de productividad. Ya sobre el final del siglo XIX y dos primeras décadas del siglo XX, se habían consolidado la centralización de capitales, en grandes corporaciones desarrollando una base administrativa y financiera que adquiere

una importancia sustantiva, adscribiendo a la contabilidad como subsidiaria y apéndice de la economía empresarial.

Los desarrollos de la economía industrial, con sus disímiles trazos, cumplieron una función cardinal al impactar la funcionalidad de las organizaciones, en donde por supuesto la contabilidad constituyó parte de ese andamiaje estructural. Compartiendo las apreciaciones de Jay Forrester (1978: 11), se puede colegir que:

La dinámica industrial es una forma de estudiar el comportamiento de los sistemas industriales con el fin de mostrar como las políticas, las decisiones, la estructura y las demoras se interrelacionan para influir en el desarrollo y la estabilidad. Forman una totalidad con las distintas áreas funcionales: dirección, comercialización, inversión, investigación, personal, producción y contabilidad. Cada una de estas funciones está reducida a una base común, reconociendo que cualquier actividad económica o de una empresa consiste en flujos de dinero, pedidos, materiales, personal y equipo de capital. Estos cinco flujos están integrados por una red de información. La dinámica industrial admite la importancia crítica de dicha red, por cuanto da al sistema sus propias características dinámicas.

#### **4.4.5. El patrimonialismo y el eufemismo de la verdad única**

Se le considera la última escuela europea continental que con el Italiano Vincenzo Masi, abocó reflexiones teóricas que intentaron darle a la contabilidad un sustrato económico en otra dimensión, al concebir a ésta como ciencia que trabaja las especificidades de los fenómenos patrimoniales, apartándose de el criterio manido de entender este campo de conocimiento como una actividad con una predisposición inmediata a la práctica, sin mayor rastreo conceptual de las categorías sobre las cuales se sustenta. Para Goxens Duch (citado por Tua, 1995: 136):

[...] la Contabilidad tiene por objeto el estudio de todos los fenómenos patrimoniales: sus manifestaciones y su comportamiento, y trata de disciplinarlos con relación a un determinado patrimonio de empresa. Estos fenómenos no son jurídicos, ni económicos, ni económico-sociales, ni sólo económicos de empresa, ni sólo financieros, ni sólo de rédito, pues participan directamente de unos y otros, aunque tienen una característica y fisonomía propias. Así, pues, la contabilidad estudia este patrimonio en su aspecto estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo, valiéndose de instrumentos y medios de manifestación patrimonial, para conocer concretamente dicho patrimonio en sus elementos y en sus valores, ya porque tal conocimiento sea necesario a los fines de la gestión por los datos que pueda ofrecer, ya porque pueda permitir la recopilación de aquellos que, debidamente estudiados y comprobados, puedan servir de norma general o particular para la gestión futura. Se manifiestan en tres ramas: estática, dinámica y manifestación contable o escrituración.

Tal definición, retoma los aportes ya definidos por la doctrina Alemana de Economía de Empresa, sobre los aspectos dinámico y estático, los cuales descansan, en condicionar la estructuración racional de los resultados, en términos de la eficacia de la unidad económica, para lo cual existe la necesidad sobrevalorar estado de resultados (aspecto dinámico), por sobre el balance general que corresponde a lo intrínsecamente estático de la contabilidad.

El profesor brasileño Antonio López de Sa (1994: 43-44), por su parte, situado contextualmente en las mieles de la sociedad industrial, realiza un sobrevalorado reconocimiento a esta postura teórica, cuando dice:

La corriente contable que tiene mayor repercusión en la actualidad es la Patrimonialista. [...] El Patrimonialismo continúa como una corriente viva, avanzando cada vez más profundamente, presentando obras de raro valor científico y filosófico en muchos países del mundo. Los 'fenómenos patrimoniales', o sea, todo lo que acontece con la riqueza haciendal, continúan siendo objeto central de estudio de las mejores obras de nuestro tiempo y la propia parte instrumental, formal, escritural, prosigue siendo normalizada dentro de una óptica nítidamente patrimonialista.

Por supuesto, esta postura doctrinal fue hegemónica con anterioridad a los años que antecedieron a la gran crisis de 1930. De acuerdo con sus postulaciones, la contabilidad se constituía en proveedora de información patrimonial hacia un destinatario específico: el propietario y gestor de los negocios; dichos reportes estaban sujetos a una periodicidad reglada, sincrónica y lineal. Esta forma y visión de lo contable, también se le ha denominado –utilizando una expresión inadecuada–, el «paradigma del beneficio verdadero», el «paradigma de la ganancia líquida y realizada», o también el enfoque deductivo –normativo.

Así entonces, el ejercicio de la captación de los fenómenos propios de la circulación patrimonial, la contabilidad los enfrentó a través de la representación analógica de los datos, utilizando el recurso metodológico de la partida doble, que siguiendo a Pierre Garnier (citado por Peinó, 1993: 168), no es más que una «mera técnica de anotación, que posee la extraña virtud de representar y recoger la esencia del fenómeno contable: la dualidad. Esta extraña y rara cualidad, unida al hecho de su temprana aparición, en comparación a los medios teóricos de que se disponía, han lastrado enormemente el desarrollo de la contabilidad que ha estado cientos de años sin evolucionar».

En esta dirección la información contable se presenta como una verdad económica única y universal, que da respuesta a un entorno relativamente estable, con una dinámica de transformaciones lentas en la configuración de sus marcos conceptuales.

#### **4. La contabilidad y el eurocentrismo traumático de su razón indolente: a propósito de la tiranía del método**

Como se ha intentado explicitar en este ensayo, la disciplina contable surge en un escenario caracterizado por profundos cambios políticos, económicos, ontológicos, epistemológicos y tecnológicos, producto de las reconfiguraciones implementadas por el denominado movimiento renacentista y su posterior cohesión, en los imaginarios proyectados por la modernidad occidental

La disciplina contable, persigue –en principio de manera precaria–, estructurar un cuerpo de conocimientos que permitan definir y ordenar una estructura registral, que haga posible la aprehensión y tramitación de su objeto de conocimiento. Como lo indica Henry Rand Hatfiel (1979: 11):

No carece de importancia el hecho de que la contabilidad surgiera al finalizar el siglo XV, ni que su cuna fuera una de las repúblicas Italianas. Todos conocemos el maravilloso despertar de esa época y básicamente la expansión inesperada que tuvo el comercio Sieveking, uno de los pocos historiadores que ha hecho énfasis sobre este aspecto, afirma que la contabilidad surgió como un resultado directo de la creación en gran escala de las sociedades mercantiles, que era un corolario de la sociedad mercantil.

Lo cual infiere que el origen y desarrollo de la contabilidad, ha estado mediado por el profundo influjo práctico del entorno, antes que por los desarrollos de una base teórica sistemática. En este contexto –entre otras–, cuatro han sido las tensiones que han demarcado a la contabilidad en su configuración como campo de conocimiento:

1. La indeterminación identitaria del campo disciplinar
2. La proclive y compulsiva conexión con la practicidad utilitaria
3. La veneración apologética hacia una racionalidad formal y/o instrumental
4. La utilización metodológica de una razón indolente y perezosa

##### **5.1. La indeterminación identitaria del campo disciplinar**

La contabilidad como disciplina, en términos de organicidad del saber ha devenido de desprendimientos temáticos de otros saberes, fundamentalmente de la matemática, el derecho, la economía y la administración, como sus más importantes. Así se deduce, del recorrido que se realizó por las diferentes escuelas del pensamiento contable.

La contabilidad desde sus orígenes y posteriormente en su devenir desnudó una carencia de identidad disciplinar; algunos autores la adscriben en relaciones dicotómicas, que de alguna manera responden a contextos económicos diferentes



(Tua, 1995: 123-182), como algebra del derecho versus disciplina económica; registro versus utilidad para los usuarios en la toma de decisiones; administración de un patrimonio versus responsabilidad social; arte versus disciplina científica y formalizada.

Otros como Leandro Cañibano (1975), Amed Belkaoui (1981) y Richard Mattessich (1993), extrapolarlo de manera ecléctica y poco rigurosa, han hecho uso de estructuras metodológicas tomadas de la filosofía de la ciencia como son la metodología de los programas de investigación (Lakatos); los paradigmas científicos (Kuhn); las tradiciones de investigación (Stegmuller); para ser aplicadas a la contabilidad; circunstancias todas, que han impedido una progresiva precisión de su identidad y legitimidad cognoscitiva.

## **5.2. La proclive y compulsiva conexión con la practicidad utilitaria**

La contabilidad emana de una coyuntura epocal excepcional, los titubeos que tipifican sus expresiones teórico—discursivas, son señales inequívocas de la congénita supremacía hiperbólica de lo práctico sobre lo teórico, esto es, su campo de saber tiene que traducirse inmediatamente en estructura herramental, la que a su vez debe estar guiada por una racionalidad instrumental. Sobre este particular, me parecen acertadas las indicaciones de Marcial Jesús López (1976: 52), cuando plantea: «Toda reorientación en el campo contable hace tener en cuenta una dirección: la perfección teórica, crecientemente científica enriquecerá las posibilidades técnicas. Lo contrario no es cierto, si no establecen toda una serie de restricciones. No puede negarse el conjunto de experiencias con origen en la capacidad técnica, pero es difícilmente admisible hacer teoría de la Contabilidad en base a los supuestos técnicos que vayan determinando los auditores».

Este desequilibrio en favor de lo pragmático-instrumental, que por siempre ha pesado en los desarrollos disciplinares contables, niega el aporte de otras disciplinas a la explicación de hechos y fenómenos que atraviesan la construcción epistémica de los problemas u objetos de conocimiento contables, imposibilitando el diálogo necesario entre los diversos campos del saber. Este obstáculo ha configurado infranqueables linderos, en los que cualquier intento explicativo interdisciplinario, es observado como un acto de entrometimiento que afecta, lo que Claude Passeron (citado por Giménez, 2003: 365), denomina «disciplinas autonomizantes», en el sentido en que se aíslan por el solo prurito de la defensa a ultranza de sus antiguas identidades y de la resolución compartimentada de su singular problemática.

La contabilidad, en este sentido, ha desarrollado su campo conceptual como el paso de los «hechos» de la realidad a los conocimientos y, bien es conocido, que el empiroinductivismo no reconoce un hecho en la ciencia como dependiente de las teorías y de los sistemas de reglas metateóricas. «También parece evidente

que la "Contabilidad convencional" se encuentra permanentemente al lado de la praxis y, sin otra preocupación ni exigencia, cree haber construido teoría científica» (López, 1976: 52). Por su parte, Mattessich (2002: 370), al referirse a este tema, dice: «la contabilidad creció por la necesidad inmediata que le planteó la práctica concreta y fue desarrollada por profesionales que ajustaron el modelo contable: 1) a la disponibilidad de material documental y documentable, 2) a sus habilidades matemáticas rudimentarias, y en ocasiones, 3) a la necesidad surgida de un determinado objetivo o departamento sin tomar en consideración aspectos gerenciales generales».

Como puede colegirse, la guía metodológica para la construcción del conocimiento contable, ha estado guiada por una practicidad rampante. En esta dirección, Karl R. Popper (citado por Massé, 2003: 2-3), al abocar la racionalidad científica, como base epistemológica para desarrollar su propuesta conjetural, ha dicho:

[...] durante un tiempo en que leía una y otra vez la crítica, de Kant, pronto decidí que su idea central era que las teorías científicas son hechas por el hombre y que intentamos imponerlas al mundo [...] y podemos adherirnos dogmáticamente a ellas si lo deseamos, incluso si son falsas (como parecen que son no sólo la mayoría de los mitos religiosos, sino también la teoría de Newton, que es la que Kant tenía en mente). Pero aunque al principio tengamos que adherirnos a nuestras teorías – sin teorías ni siquiera podemos comenzar, porque no tenemos ninguna otra cosa que nos guíe–, podemos, en el curso del tiempo, adoptar una actitud más crítica hacia ellas. De este modo puede surgir una fase científica o crítica del pensamiento, que está precedida necesariamente por una fase acrítica [...]. Nuestras teorías son invenciones nuestras; y pueden ser meramente suposiciones defectuosamente razonadas, conjeturas audaces, hipótesis. Con ellas creamos un mundo, no el mundo real, sino nuestras propias redes, en las cuales intentamos atrapar el mundo real.

Según el mismo Karl R. Popper (1974: 46), la noción de sentido común de que generalizamos el conocimiento a partir de la observación neutral es incorrecta: «la creencia de que podemos partir de la pura observación por sí sola, sin nada parecido a una teoría, es absurda. La observación es siempre selectiva. Necesita de un objeto escogido, una tarea definida, un interés, un punto de vista, un problema».

Marcial Jesús López Moreno (1976: 696-697), determina que: «Las distintas tendencias llamadas escuelas, que históricamente han discutido el tema de la contabilidad no llegaron a independizar con claridad deseable el conjunto de enunciados teóricos, respecto de las implicaciones prácticas. Presentaron tanto a unos como a otros formando parte de un todo, en apariencia indivisible, o en el mejor de los casos limitados con tan débiles argumentos que la explicación del uno se hacía impracticable sin tener en cuenta el otro». Y más adelante, entrega una directriz metodológica para abordar la instrumentación técnica de la contabilidad, dándole preeminencia a los fundamentos teóricos, como guías para observar la realidad objeto de intervención: «El comportamiento pragmático de

la contabilidad debe ser una consecuencia del avance que experimenten los fundamentos teóricos de la misma. Las técnicas, a pesar de lo que contribuyan a las necesidades de la vida real, no pueden integrarse como tales al conjunto de los conocimientos teóricos contables, siempre seguirá siendo praxis».

### **3.3 La veneración apologética hacia una racionalidad formal y/o instrumental**

La actividad gnoseológica de la contabilidad quedará reducida desde su génesis a constituirse en el instrumento o medio más apropiado conducente al logro de los fines propios de la empresa capitalista: la información, la manipulación y el control de su realidad problemática. Esto explica porqué la contabilidad recurrió a la invención y desarrollo de la «partida doble», que se adscribe como herramienta matemática de aprehensión de la realidad, en primera instancia del régimen comercial del renacimiento y posteriormente sin modificar significativamente su *modus operandi*, de la sociedad industrial y posteriormente con grandes limitaciones de la era postindustrial; perfilando su campo interpretativo unas veces en la denominada investigación *a priori*, otras en la excesiva formalización y, en los últimos tiempos en el mal llamado «paradigma de utilidad».

La contabilidad, hasta ahora no ha tenido una preocupación práctica, por fuera del ámbito de una economía de mercado. Esto explica, porqué la configuración de de las escuelas contables de siglo XIX y XX, denominadas tradicionales u ortodoxas, poseen una clara tendencia de «racionalidad formal»<sup>11</sup>, (contista, jurídico–personalista, hacendalista y controlista, neocontista, patrimonialista, axiomatizada, matricial, etc.). En sentido contrario, la «racionalidad material» Weberiana, con arreglo a valores se esteriliza por la insurgente emergencia de una mentalidad arrolladora que todo lo formatea y lo convierte en plan, proyecto, método, previsión, austeridad y que dibuja una cartografía del primado de la objetividad y la impersonalización, dando organicidad a su mundo a partir de interpretarlo desde semiótica abstracta del cálculo y el número.

---

<sup>11</sup> El concepto de «racionalidad» de la modernidad es elaborado por Max Weber (1987: 7), para caracterizar la idea de razón, propia de la cultura occidental, al articular los componentes más significativos del capitalismo moderno: racionalización de la vida económica, organización capitalista racional del trabajo, contabilidad racional, burocracia y Estado constitucional. Weber, distingue dos tipos de racionalidad: la racionalidad formal con arreglo a fines y la racionalidad material con arreglo a valores. La primera, es teleológica o finalista, de allí que el dinero represente el máximo grado de racionalidad formal; en tanto la segunda, se esteriliza por la insurgente emergencia de una mentalidad arrolladora que todo lo formatea y lo convierte en plan, proyecto, método, previsión, austeridad y que dibuja una cartografía del primado de la objetividad y la impersonalización, dando organicidad a su mundo a partir de interpretarlo desde semiótica abstracta del cálculo y el número.

Partiendo de estos presupuestos, se puede argumentar que la racionalidad económica del capitalismo moldeó a la contabilidad; primero, como técnica del registro y de las cuentas; luego, como un campo de conocimientos vinculada a la medición del beneficio, que desde el análisis positivista de las denominadas ciencias empírico-factuales, pretendió hallar la conexidad entre la contabilidad como instrumento de información y la teoría económica que sirvió de sustrato y soporte conceptual a este nuevo periplo y, por último, un campo normativo de precaria construcción epistemológica, que ha pretendido fallidamente dar respuesta a la sociedad de la información, a partir de intentar uniformar el modelo contable internacional.

Al constituirse la contabilidad en una disciplina comunicacional, produce efectos de verdad que legitiman su actuación en el cuerpo material de la sociedad, constituyéndose en garante moral de la circulación de la riqueza, o como lo plantea Meyer (citado por Cañibano, 2007: 3), [...] «la moderna contabilidad podría ser estudiada como una función ceremonial que legitima las organizaciones con el uso «mítico» de la información contable, habida cuenta del grado de aceptación generalizada de que goza dicha información y de la multiplicidad de usuarios a que va dirigida la misma».

Así las cosas, la racionalidad contable reduce sus juicios al presupuesto de la eficacia: medio—fin. Todas las decisiones que direccionan la contabilidad, deben poseer un carácter técnico, so pena que no cumpla con el supuesto teleológico medios—fines; bien lo dice Hervé Corvellec (2001: 7), la contabilidad, [...] «fue desde el inicio una forma acabada de representación para el arte de ganar dinero, y hasta el presente no ha necesitado cambiar».

### **5.3. La utilización metodológica de una razón indolente o perezosa**

El universo científico de la modernidad, está instalado en leyes inmutables de la mecánica; el azar no tiene lugar, todo acontecimiento está predeterminado, el mundo se rige por la dinámica totalitaria de causa-efecto. Galileo, por ejemplo, al unir las viejas concepciones de la física y la matemática, estima que la naturaleza es un libro que está escrito en un lenguaje matemático, con cuyos caracteres es preciso descifrar con exactitud el mundo material; por su parte Descartes, fundamenta su visión del conocimiento amparado en la seguridad del cogito, en donde la razón aparecerá como fundamento de todas las ciencias. Ambos autores, desde sus atalayas conceptuales, coincidirán en afirmar que a través de estos procedimientos se descubrirán las leyes que gobiernan el universo. Así entonces, el mundo es una máquina, de la cual tan sólo hay que entender los mecanismos que hacen posible su funcionamiento. Unido a lo anterior, la tradición empirista Inglesa, con Roger Bacon en principio y posteriormente con Francis Bacon, marcarán su impronta al resaltar la importancia del método experimental, así como las implicaciones subyacentes de la relación saber/poder.

En adelante el hombre será considerado un observador separado en un universo

que le es ajeno; donde, según las concepciones Baconianas, el científico debería «torturar a la naturaleza hasta arrancarle sus secretos», porque «saber es poder». De la concepción de un universo poético y espiritual, armónico y pletórico de sentido; bello de contemplar y posible de comprender, se pasó a pensar que habitamos en un mundo mecánico, inodoro, incoloro e insípido pero manipulable eficazmente gracias al poder que nos da la nueva ciencia.

Frente al concepto clásico de ciencia, la concepción moderna, que surge en torno al siglo XVII, renuncia a un conocimiento absoluto de la esencia de la realidad, limitándose a explicarla indirectamente mediante leyes que relacionan datos entre sí. No hay preocupación por la esencia, sino tan solo por la regularidad fenoménica susceptible de medida. El interés científico se centra en el conocimiento del «cómo» más inmediato de los fenómenos, en lugar de atender al «por qué» y «para qué» últimos. El conocimiento científico es, por tanto, conocimiento de los fenómenos (Romera, 1996: 265).

Esta concepción canónica de ciencia occidental y eurocéntrica, parte de reconocer un tipo de racionalidad específica que Boenaventura de Souza Santos (2006:70), ha dado en denominar «Razón Indolente» o perezosa. Se trata –nos dice–, de un tipo particular de racionalidad que produce dos efectos colaterales: de una parte genera la «contracción del presente» y a la cual le denomina «Razón Metonímica» y, de otra, la «Razón Proléptica» encargada de la «expansión del futuro». Esta razón perezosa no hizo otra cosa que producir ausencias e invisibilidades y no reconocimiento de la alteridad.

La «Razón Metonímica», al contraer el presente al tomar «la parte por el todo», construye una representación homogénea de la totalidad social. Esta visión exclusiva «está obcecada con la idea de totalidad bajo la forma de orden. No hay comprensión ni acción que no se refiera a un todo, el cual tiene primacía absoluta sobre cada una de las partes que lo componen. Por esa razón hay una sola lógica que gobierna tanto el comportamiento del todo como el de cada una de sus partes» (Boenaventura, 2006: 70). Visto de esta manera, la ciencia occidental en su vertiente positivista, se empeña en el descubrimiento de leyes universales construida sobre tautologías, en donde cada parte cumple una función determinada por esa totalidad universalizante. La generalidad, es que de estas totalizaciones homogeneizantes se derivan dicotomías jerárquicas: negro/blanco, centro/periferia, desarrollo/subdesarrollo, epísteme/doxa, progreso/atraso, etc.

Complementario a lo anterior, la «Razón Proléptica», no es otra cosa que una manifestación del funcionamiento y operatividad de las leyes universales; mientras subsistan por sí las condiciones que hacen posible las estructuras causales, se tendrán los mismos efectos y resultados y, el tiempo futuro, no será más que una réplica mal confeccionada del tiempo presente.

Así la contabilidad como disciplina ancló su campo de observación, en los marcos gnoseológicos con sujeción a ciertas reglas propias de la «racionalidad epistémica» tradicional, cerrando de plano el universo semántico interpretativo,

bajo el dominio de una razón monista, totalitaria, opresora y despoetizada; en el sentido que adopta una estructura causalista exclusiva y excluyente. Exclusiva, por su carácter predeterminado, único y hegemónico y; excluyente, porque no se acepta nada por fuera de ese modelo explicativo unívoco y lineal. En este caso la razón es expresión de la acción afirmativa de la «cultura» de la producción, del «paradigma simplificador» de la racionalidad instrumental.

Esta lógica disciplinaria, como forma de razonamiento y de organización gnoseológica, comporta un gran silencio teórico y metodológico, con respecto a la «totalidad de lo real» susceptible de ser captado y representado por la contabilidad. La complejidad y la historicidad de los fenómenos, es desechada y expulsada, en tanto se opone al itinerario reductor de la lógica disciplinar. La contabilidad y lo contable, se convierten así, en una dimensión, que configura en su interior una concepción cerrada de «objeto de investigación» sesgada y parametral, con pretensión de universalidad, que desecha las tensiones antagónicas y contradictorias. Tal como se ha expresado, lo contable, como problema gnoseológico, diseña y proyecta desde la «razón indolente» una visión objetivista y tecnicista del saber, señalando como pertinente todo aquello que devenga en útil para la eficacia, el control y la administración del capital, en una suerte de «régimen de verdad», a la mejor manera Foucaultiana.

Dos consecuencias principales define Boenaventura de Souza Santos (2006:70-71), derivadas de este constructo totalizador:

En primer lugar, como no existe nada fuera de la totalidad que sea o merezca ser inteligible, la razón metonímica se afirma como una razón exhaustiva, exclusiva y completa, aunque sea solo una de las lógicas de racionalidad que existen en el mundo y sea solo dominante en los estratos del mundo comprendido por la modernidad occidental. La razón metonímica no es capaz de aceptar que la comprensión del mundo es mucho más que la comprensión occidental del mundo. En segundo lugar, para la razón metonímica ninguna de las partes puede ser pensada fuera de la relación con la totalidad.

En esta misma dirección el profesor Aníbal Quijano (2007: 101), ha llegado a plantear de manera contundente, cómo el eurocentrismo conlleva «a admitir que en una totalidad el todo tiene absoluta primacía determinante sobre todas y cada una de las partes, y que por lo tanto hay una y sólo una lógica que gobierna el comportamiento del todo y de todas y cada una de las partes». Así el eurocentrismo consiste en un modo de comprender e interpretar las diversas experiencias históricas de las sociedades no europeas, de acuerdo a las características y trayectoria particular de la historia europea, la cual es convertida, así, en un modelo de interpretación de alcance y validez universal (Pajuelo, 2002: 7).

## 6. Bibliografía básica

**ALVAREZ, L.**, José. 1987

La contabilidad como instrumento básico de optimización económica y social. En: Revista Española de Financiación y Contabilidad Vol. XVII, No. 54. Madrid.

**ARENAS HERRERA**, Jesús. 1964

La modelación matemática como base de la autonomía científica de la contabilidad. En: [www.alfinal.com/Economia/modelacionmatematica.shtml](http://www.alfinal.com/Economia/modelacionmatematica.shtml)

**BACHELARD**, Gaston. 1976

La Formación del Espíritu Científico. Siglo XXI Editores S.A.- Quinta edición. Buenos Aires.

**BELKAOUI**, Ahmed. 1992

Accounting theory. Academic Press Limited. New York

**BIONDI**, Mario. 1999

Tratado de contabilidad. Ediciones Macchi, Buenos Aires.

**CANAHUA HUAMAN**, Dionisio. 2006

Referencias históricas en contabilidad. En: <http://www.perugestion.com/>

**CAÑIBANO CALVO**, Leandro 1974

El concepto de Contabilidad como un programa de investigación. En: Revista Española de Financiación y Contabilidad, enero-marzo, Madrid.

**CAÑIBANO**, Leandro. 1975

Teoría actual de la contabilidad. Ediciones ICE. Marqués del Duero. Madrid.

**CAÑIBANO CALVO**, Leandro. 1982

Contabilidad. Análisis de la realidad económica. Editorial ICE. Madrid.

**CAÑIBANO CALVO**, Leandro. 2007

La contabilidad como práctica social e institucional: gestión contable de beneficios. En:

<http://www.uam.es/departamentos/economicas/contabilidad/doctorado/canibano/22.pdf>

**CASSIRER**, Ernst. 1994

Filosofía de la Ilustración, tr. Eugenio Ímaz, Fondo de Cultura Económica, Bogotá.

**CASTORIADIS**, Cornelius. 1986

El Desarrollo. De su apología a su crisis. Docencia, Buenos Aires.

**CORVELLEC, Hervé.** 2001

La contabilidad por partida doble como forma de representación. En: Heterogénesis. Asociación de Arte Mulato Gil, Lund

**CORTINA, Adela.** 2006

Ética de las biotecnologías (genética) ¿un mundo justo y feliz? En: revista Taula, quaderns de pensament, Valencia.

**CHATFIEL, Michael.** (compilador) 1979.

Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable. Universidad de Californian los Angeles. Ediciones Contables y Administrativas S.A. México.

**CHATFIEL, Michael.** 1988.

Los principios de Contabilidad considerados como convenciones: La doctrina del conservadurismo. En: Revista TEUKEN de Investigación Contable No. 2. Universidad San Juan Bosco, la Patagonia.

**CROSBY, Alfred.** 1998.

La medida de la realidad. Crítica Editorial, Barcelona.

**DIÉGUEZ SOTO, Julio.** 2003

La contabilidad como instrumento de desarrollo. IEPALA Editorial, Universidad de Málaga Servicio de Publicaciones, Málaga.

**DE SOUSA, SANTOS, Boenaventura.** 2006

Conocer desde el Sur. Para una cultura política emancipatoria. Fondo editorial de la Facultad de Ciencias Sociales-UMNSN. Programa de Estudios sobre Democracia y Transformación Global, Lima.

**FERNANDEZ, PIRLA, José, María.** 1977

Teoría Económica de la Contabilidad - Introducción contable al estudio de la economía. Ediciones ICE - Novena edición. Madrid.

**FORRESTER, Jay W.** 1972

Dinámica Industrial, traducción de Mercedes Pereiro de Manzanal, El Atene, Buenos Aires.

**GARCÍA, G., Moisés.** 1977

El Plan de Cuentas Alemán de 1937. En: Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. 1 No. 3, Madrid.

**GÓMEZ VILLEGAS, Mauricio.** 2006

Comentarios sobre el aprendizaje-construcción de la teoría contable. En: IV Foro Nacional de educación Contable. Manizales.



**HORKHEIMER, Max.** 1995

Los comienzos de la filosofía burguesa de la historia. En: Historia, metafísica y escepticismo. Atalaya, Barcelona.

**LANGE, Oskar.** 1980.

Economía política. Traducción de S. Ruiz. Fondo de cultura Económica, Mexico.

**LOPES DE SA, Antonio.** 1994

Teoria da contabilida de superior. Uniao de negócios e administracao (UNA). Belo Horizonte, Brasil, 1994. Traducción del primer capítulo por Mantilla S. A. Facultad de Contaduría Pública. Universidad Autónoma de Bucaramanga. Colombia, 1997.

**LÓPEZ MORENO, Marcial Jesús.** 1976

Las técnicas cuantitativas en un concepto moderno de la contabilidad y la auditoria. En: revista Española de financiación y contabilidad, Madrid.

**MARTINEZ, T., Ramón.** 1995

Schmalencach y el balance de oro en Alemania. En revista de información financiera y contabilidad Vol. XXIV No. 83, Barcelona.

**MASSÉ, NARVÁEZ, Carlos.** 2003

De la lógica de la investigación a la lógica del objeto. Un esbozo de las cuestiones centrales del racionalismo crítico de K. Popper. En: revista de Antropología Experimental No.3. [www.ujae.es/huesped/rae](http://www.ujae.es/huesped/rae)

**MATTESSICH, Richard.** 1964.

Contabilidad y Métodos Analíticos. Editorial La Ley, Buenos Aires.

**MATTESSICH, Richard.** 2002

Contabilidad y métodos analíticos -medición y proyección del ingreso y la riqueza en la microeconomía y en la macroeconomía. Editorial la ley S.A., Buenos Aires.

**MONTESINOS, J., Vicente.** 1978

Formación Histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad. En: revista técnica contable, vol. 30 — la revista de la contabilidad.

**NORTH, Douglass.** (2001).

Instituciones, Cambio Institucional y Desempeño Económico. Editorial fondo de Cultura Económica, México.

**PAJUELO TEVES, Ramón.** 2002

El lugar de la utopía aportes de Anibal Quijano sobre cultura y poder. En libro: Estudios y otras prácticas intelectuales latinoamericanas en cultura y poder. Daniel Mato (compilador). CLACSO, Consejo Latinoamericano de Ciencias Sociales, Caracas.

**PIERA LADRA**, José Antonio. 1955

Notas sobre el estudio científico de la economía de la empresa, especialmente en Alemania. En:

[http://www.cepc.es/rap/Publicaciones/Revistas/11/RECP\\_013\\_172.pdf](http://www.cepc.es/rap/Publicaciones/Revistas/11/RECP_013_172.pdf)

**POPPER**, Karl. 1974

Conjeturas y refutaciones (5ª.Edición)

**KUHN**, Thomas, S. 1996

La Estructura de las Revoluciones Científicas. Fondo de Cultura Económica Ltda. Santafé de Bogotá D.C.

**RAMOS MARTÍN**, Jesús. S.f.

Empirismo en economía ecológica: una visión desde la teoría de los sistemas complejos. En: <http://www.geocities.com/jesusramosmartin>

**SOLER B.**, Yezid. 2007

Diálogos de la Economía. En: <http://dialogoseconomicos.blogspot.com/>

**ORDUNA DÍEZ**, Luís. 2007

Economía y escasez: clarificación de conceptos. En: IX Reunión de Economía Mundial, Madrid.

**PEINÓ, JANEIRO**, Víctor, Gabriel. 1993.

La Contabilidad como Programa de Investigación Científica. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas -Ministerio de Economía y Hacienda de España.

**QUIJANO**, Aníbal. 2007

Colonialidad del poder y clasificación social. En libro: El giro decolonial-reflecciones para una diversidad epistémica más allá del capitalismo global. Santiago Castro-Gómez y Ramón Grosfoguel (compiladores). Siglo del hombre editores, Bogotá.

**RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ**, María del Carmen. 2006

Transparencia y responsabilidad social: un reto para el abordaje de las posibles vinculaciones entre el sector público, el privado y la sociedad civil en el marco de la sustentabilidad. Trabajo presentado en el 4º Encuentro de Investigadores y Docentes: La Universidad y la Economía Social - Foro Federal de Investigadores y Docentes, Buenos Aires.

**ROMERA IRUELA**, María Jesús. 1996

Fundamentos teórico-metodológicos de la investigación pedagógica. En: Revista Cotaplatense de Educación, vol. 7, No. 2, Servicio de Publicaciones. Universidad Complutense. Madrid.

**TUA, PEREDA**, Jorge. 1995.

Lecturas de Teoría e Investigación Contable. Centro Interamericano Jurídico-Financiero. Ediciones Gráficas Lda., Medellín.

**VLAEMMINCK**, Joseph. 1991.

Historia y Doctrina de la Contabilidad. Editorial Index. Madrid

**WEBER**, Max. 1987

Ensayos sobre sociología de la religión. 3 vols. Editorial Taurus, Madrid.