

CAPÍTULO III

LA NARRATIVA DE LA CIENTIFICIDAD CONTABLE: LA COLONIZACIÓN DEL MUNDO BAJO EL DOMINIO DEL CAPITAL

Guillermo León Martínez Pino

En el mercado libre es natural la victoria del fuerte y legítima la aniquilación del débil. Así se eleva el racismo a la categoría de doctrina económica.

Mercado: Lugar donde se fija el precio de la gente y otras mercancías.

Consumo, sociedad de: prodigioso envase lleno de nada. Invención de alto valor científico, que permite suprimir las necesidades reales, mediante la oportuna imposición de necesidades artificiales.

Como Dios, el capitalismo tiene la mejor opinión sobre sí mismo, y no duda de su propia eternidad.

Eduardo Galeano

1. La científicidad moderna y la fragmentación del conocimiento en múltiples saberes ignorantes: la contabilidad como saber experto

Immanuel Wallerstein (1999), ha puntualizado que las ciencias sociales tienen grandes problemas e inconvenientes al abordar el estudio de la realidad social, en tanto sus esquemas interpretativos no se corresponden a la problemática del mundo contemporáneo. Es necesario –nos dice–, desarrollar nuevos fundamentos epistemológicos, no para repensarlas, sino más bien para impensarlas,¹ en razón a que muchos de sus fundamentos y categorías se constituyen en una suerte de barreras infranqueables para el abordaje analítico de la realidad. Se trata de abrir el conocimiento ante las nuevas posibilidades, en tanto el conocimiento experto produce una multiplicidad de cegueras y sorderas epistémicas.

¹ Immanuel Wallerstein (1999), aclara en la introducción de su obra la diferencia existente entre «repensar las ciencias sociales» e «impensar las ciencias sociales». La primera actitud se lleva a cabo cuando las teorías necesitan ajustarse o cambiarse, ya que las nuevas evidencias obligan a repensar las premisas establecidas. Por el contrario, la segunda actitud tiene que ver con el análisis crítico de los presupuestos que subyacen en las ciencias sociales. Dichas suposiciones son caracterizadas como engañosas y constrictivas, además de que se han convertido en dogmas que imposibilitan la comprensión cabal de la realidad social. Por estas razones, se hace necesario el planteamiento de «impensar las ciencias sociales» para superar sus presupuestos y dar cuenta del carácter limitado de los mismos.

Ahora bien, Wallerstein –argumenta–, no es que éste saber sea inútil para el sistema; por el contrario, es útil en dos aspectos: funciona como una ideología y como un saber instrumental. Desde el siglo XIX se ha consolidado un tipo de saber orientado por la postura positiva, esto es, el privilegio del canon cientifista de las ciencias naturales, a partir del cual las llamadas ciencias sociales: la economía, la sociología y las ciencias políticas, toman ese modelo llamado nomotético y prevalidas de él alimentan tres tipos de expectativas que han resultado imposibles de cumplir, tal como se había anunciado en forma universalista: una expectativa predictiva, una expectativa administrativa, ambas basadas en una expectativa de exactitud cuantificable. Así las cosas, las ciencias físico–naturales se constituyen en el modelo prioritario para intervenir y dominar, no solo la naturaleza, sino también la sociedad. (Wallerstein, 2006: 55).

La configuración de múltiples saberes en las denominadas disciplinas², 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 y domesticación de la naturaleza nos conduce al mundo prometeico del progreso ilimitado. Así, entonces, 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

² Claudio Rama describe cómo a escala mundial se ha determinado la existencia de más de 50.000 disciplinas, especializaciones, certificaciones y subespecializaciones, que superan ampliamente a los sistemas universitarios nacionales. El proceso de creación de espacios de saberes tanto especializados como transdisciplinarios es muy superior a los procesos administrativos o burocráticos de creación de unidades académicas. Así, ni las Universidades más grandes del mundo, ni los sistemas universitarios nacionales más diversificados logran cubrir estos nichos epistemológicos y son superados por miles de nuevos proveedor, en un proceso que converge hacia una división internacional del trabajo intelectual en el marco de redes mundiales de educación superior.

La matriz epistemológica sobre la cual se ha articulado la organización universitaria, tal vez tenga sus pisos fundamentales en Descartes que concebía la necesidad de dividir y desmenuzar un problema en tantas partes como fuera posible, y en Kant que asumía que todo el conocimiento era racional y que todo saber era parte de un árbol más integrado. (Rama, 2005: 4).

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 omnicomprendido 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 nomotética moderna-occidental, podría explicarse, donde está instalada la delimitación realizada por el profesor Montesinos Julve (1978), cuando ubica el punto de frontera inicial de la cientificidad 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., y además, como lo expresa María Teresa Méndez Picazo (2010:94):

Los cambios económicos y el surgimiento de la industria y las empresas capitalistas hicieron evolucionar los modelos contables, paralelamente a las necesidades que pretendían cubrirse con ellos. Los sistemas de registro se adaptaron para reflejar los nuevos procesos productivos mecanizados, los bienes producidos en masa y las transacciones propias del negocio. Es en este momento cuando comienzan a aparecer diferentes escuelas de pensamiento contable, especialmente en Italia, extendiéndose por toda Europa, con el desarrollo de la teoría y la publicación de numerosa literatura. Se llevaron a cabo numerosas investigaciones sobre la teoría de las cuentas y se dio un enfoque económico al tratamiento de la información contable con el fin de que fuera útil para el análisis de la situación económica y financiera de las empresas

Como podrá observarse, en la descripción que se hará sobre la conceptualización de cada una de las escuelas de pensamiento contable, éstas manejaron y aún siguen prohiendo el criterio de ciencia anclado epistemológicamente en el positivismo³, cuya funcionalidad reside en un

³ Para Javier Gimeno Perelló (2002: 10): «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,

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.

La dictadura del mercado moderno, implicó la hibridación entre economía, conocimiento y novedad. Esta relación adquirió sentido cuando con la revolución industrial, se dio inicio a un proceso de maquinización de la vida y el trabajo (ciencia y tecnología incorporadas a las máquinas), y emerge el positivismo como postura epistemológica jerárquica y dominadora. Todo el devenir histórico del capitalismo tanto industrial, como financiero, es la historia de la prolongación sistemática del cálculo, la exactitud, la previsión y la programación de los comportamientos económicos y sociales, los cuales serán subsumidos en una deplorable dependencia de los criterios utilitarios, que reducen todo a mercancía y lucro. Esta racionalidad económica-epistemológica reflejada en la relación mercado y positividad científica, es la que recoge la herencia de la ilustración y la coloca al servicio de un saber inscrito en la reproducibilidad, en la eficacia y eficiencia, movidas por el afán de la maximización de utilidades al mínimo costo.

El positivismo⁴, en su más amplia significación, ha tenido como pretensión ser el exponente de la hegemonía de la ciencia. La contabilidad como disciplina, no ha estado exenta, desde su génesis y posteriores desarrollos de este tipo de motivaciones científicas⁵ de viejo y nuevo cuño. La teoría jurídico personalista de Cerboni, la teoría económica de Besta, y más contemporáneamente el análisis circulatorio de Moisés García, las axiomatizaciones de Richard Mattessich, los mal llamados paradigmas contables de Amed Belkoui, para tan

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».

⁴ Augusto Comte –dice Raymon Aron–, «es y quiere ser fundador de una religión. Cree que la religión de nuestra época puede y debe tener inspiración positivista. Ya no puede ser la religión del pasado, pues ésta supone un modo de pensar superado. El hombre de espíritu científico ya no puede creer, piensa Augusto Comte, en la revelación, el catecismo de la Iglesia o la divinidad, de acuerdo con la concepción tradicional. Pero por otra parte el hombre, la religión corresponde a una necesidad permanente del hombre. El hombre necesita de la religión porque necesita amar algo que lo supere». (Aron, 1976: 153).

⁵ Juan Monterrey Mayoral (1998: 435), al esbozar quienes se oponen a tal postura positiva, dice: «Los críticos de la contabilidad positiva suelen esgrimir, básicamente, tres razones en las que cimientan su oposición. La primera de ellas es que se trata de un enfoque que no puede explicar convincentemente todo el universo observado de la contabilidad, de forma que desde su óptica no es posible construir ninguna «teoría general» que sea satisfactoria; la segunda es que el enfoque positivo está cargado de valor [Tinkei-, Merino y Neimark, 1982], y por último, que representa una especie de «sociología de la contabilidad», ya que tiene más relación con lo que hacen los contables y los gerentes que con la entidad contable [Christenson, 1983]»

solo citar los más representativos, no tienen cabal sentido sino dentro de esa concepción monolítica de la ciencia occidental. El profesor Juan Monterrey Mayoral, resaltando la importancia de esta postura en la investigación contable, ha dicho:

Uno de los méritos innegables de la contabilidad positiva es concebir la disciplina como una parte integral de la economía, no como un cuerpo de conocimiento independiente y separado. Esta forma de entender la contabilidad tiene su razón de ser en que toda la investigación positiva descansa sobre dos robustos pilares; así, la orientada hacia el mercado de capitales hunde sus raíces en la moderna teoría financiera, en la que la hipótesis de eficiencia se erige como el núcleo esencial de sus planteamientos, mientras que la dirigida hacia las organizaciones tiene su razón de ser en la teoría de la firma, y en la que los costes contractuales y las relaciones de agencia se configuran como los elementos básicos en torno a los que pivota toda la investigación llevada a cabo. (Monterrey, 1998: 429).

Para otros, como es el caso del profesor Eduardo Alejandro Ibáñez, la contabilidad debe abocar una serie de pasos indispensables, que la hagan partícipe de la científicidad prohijada por el canon cientifista moderno, obsérvese el siguiente párrafo:

Así como la Contabilidad evolucionó de un mero arte de registración contable fundado en la práctica, a una técnica normada, considero posible que evolucione del estado actual de protociencia a ciencia estricta, bajo las siguientes condiciones: a) En la medida que la Contabilidad unifique los criterios para reunir información contable, es decir, homologue su normativa de registración a nivel internacional; b) en la medida que reconvierta las diferentes Teorías Generales Contables existentes en una sola teoría que goce de consenso y unanimidad entre los miembros de la comunidad científica de contadores, axiomatizando y formalizando dicha Teoría General única; y c) en la medida que elabore modelos contables de modo exhaustivo (completos, no parciales); y d) en la medida que, como producto de la formulación de una Teoría General Contable unificada, elabore leyes generales que posean capacidad explicativa y predictiva. (Ibáñez, 2010, 13).

En esta misma perspectiva epistémica Richard Mattesich (1964: 14–15) siguiendo la tendencia positiva describe a la contabilidad como partícipe de dos grandes tendencias, una legal y otra la económica; insistiendo 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».

Esta tendencia del cientifismo moderno de reducir todo al número y al cálculo, progresivamente se fue convirtiendo en la manifestación del éxito pragmático de la técnica como justificación de su superioridad sobre otros saberes no expertos. Se transformó así, esta postura, en fuente de dominio totalitario, por fuera del cual no es posible entender y conocer la realidad múltiple y pensar desde las diferentes

locaciones epistémicas. La contabilidad como tributaria de esta visión, ha desarrollado sus escuelas de pensamiento precedida del rigor canónico con que se fundó éste poder omnicomprendivo de ciencia y la técnica encaminadas a posicionarse como la fuerza productiva histórica por excelencia. Así entonces, dos son las grandes escuelas de la corriente ortodoxa principal, sobre las cuales de ha sustentado el discurrir del fenómeno contable: la doctrina jurídico-personalista y la doctrina económica.

1.1. 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.

Esta escuela es también llamada legalista, por su entronque cercano con el derecho y posee como su inspirador al propio Lucca Paciolo, en tanto por una necesidad apremiante de poseer estructuras de representación, las cuentas de la época, 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–, requerían 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 representaban 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 Dinero Mercancía			Aportación inicial

Figura No. 2

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 constituyeron 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 (principios explicativos: estados contables) a partir de regularizaciones producto de la observación empírica, la cuantificación aleatoria, las estructuras causales y el carácter utilitario del conocimiento. Aquí la analogía entre ley natural y ley jurídica vendrá a ser un principio de validez científica, de manera que calculabilidad y predictibilidad estarán íntimamente ligadas, como elementos explicativos de la pretendida objetividad 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 explicita 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 (1977: 65), plantea una especie de complementariedad entre lo jurídico y económico 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. De otra parte, José María Garreta, al resaltar la importancia jurídica que subyace en la relación entre contabilidad y empresa, advierte:

Los documentos contables forman parte de la variada documentación de la empresa, caracterizada por su diverso origen, contenido y trascendencia jurídica; coexisten en la empresa documentos públicos (escrituras de constitución de la sociedad) y privados (contratos) con trascendencia meramente interna (órdenes de trabajo), aunque puedan tener reflejo contable (vales de caja) o externa (notas de abono de comisiones), destinados al conocimiento público (datos identificadores de registros mercantiles y fiscales) o reservados (patentes y know how), con la particularidad que a nosotros nos parece remarcable que dicha variada documentación puede estar producida por el propio empresario en cuyo caso podremos interrogarnos sobre el significado jurídico de la declaración que representa o por tercera persona, pero con trascendencia para la empresa y su contabilidad (facturas recibidas, notas de cargo). Toda esta variedad de documentos son «documentos de la empresa» y del comercio en general; cada uno recogerá información relativa a negocios jurídicos actos y hechos de procedencia y autoría diversa. (Garreta, 1994:119).

Intentando realizar una clasificación de esta corriente legalista en contabilidad, Joaquín Rodríguez (1960: 233-234), plantea:

Al considerar el estudio de las normas jurídicas que se refieren a la contabilidad mercantil, advertimos la existencia de dos grupos de disposiciones totalmente distintas: unas son reglas generales sobre libros, sistemas de contabilidad, requisitos de los libros y de las inscripciones, valor probatorio de los mismos, etc. otras se

refieren a las partidas que deben incluirse en los inventarios y balances, así como las reglas que deben observarse para la valoración de los mismos [...].

A las normas generales sobre sistemas de contabilidad y ordenación jurídica de la misma, las llamamos *contabilidad formal*; a los preceptos sobre integración y valoración en los balances los denominamos contabilidad material.

Podría inferirse, que por privilegiar el carácter jurídico–normativo, esta escuela constituye el primer referente, que posteriormente dará lugar a las corrientes de estandarización y regulación contable internacional pro hijadas en la época de la transnacionalización económica. Así lo refiere Rafael Franco Ruiz, cuando argumenta: «El enfoque legalista caracteriza la contabilidad como un sistema registral de actos jurídicos o como el proceso constructivo de una serie de prescripciones que van a regular la acción de los productores y usuarios de la información contable. Este enfoque partió de consideraciones forenses de las transacciones comerciales y avanzó a la producción de información requerida externamente por el desarrollo del mercado de valores» (Franco, 2010: 23). Para Leandro Cañibano este salto se da, en tanto, «las instituciones jurídicas en que la contabilidad quedaba inserta estaban concebidas para dar respuesta a un mundo mercantil opaco, cauteloso y plagado de barreras» y la emergencia del mundo del capital ficticio, requería otras formas de regulación de la disciplina y la profesión. Ahora bien, Rafael Franco realiza una serie de apreciaciones para dar cuenta del vínculo estrecho entre la postura legalista y el costo histórico, así lo refiere:

El enfoque jurídico fundamentó su estructura en una concepción de la medición, el costo histórico puro, hecho explicable por cuanto este refleja eficientemente los flujos de efectivo, elemento determinante de la evaluación de gestión financiera y control de fraudes, preocupaciones esenciales de los inversionistas y propietarios. Estas mediciones no resultan oportunas desde la gestión global por cuanto desconocen la influencia de fenómenos económicos en las estructuras patrimoniales y operativas, especialmente relativas a los precios y sus comportamientos macroeconómicos y específicos. (Franco, 2010: 28).

La práctica de la contabilidad, por 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 mediadores informacionales del fisco o contemporáneamente vinculada a los reportes de los mercados bursátiles, antes que proveedores de información económica óptima para el desarrollo de la empresa; perdiendo de esta manera su potencial al ser reducida como un simple recurso ficcional de las turbulencia de los mercados financieros globales y no como una herramienta de gestión empresarial.

Ahora bien, también para Francisco Javier Quesada, ésta vertiente de la disciplina contable, no es que deseche por completo una reflexión sobre lo económico, lo cual sería impertinente, dado su carácter de registro de transacciones, así lo describe el profesor Español:

La escuela Toscana, nombre por el que también se conoce al grupo encabezado por Cerboni, tiene en sus planteamientos una buena dosis de componentes económicos, [...] si bien no cabe duda de que en el fondo de su concepción subyace la argumentación jurídica de la responsabilidad entre los intervinientes en las relaciones patrimoniales, concepción distinta al bien en concepciones pragmática actuales, que considera las cuentas personificadas. En efecto, la argumentación de Cerboni, más que asignar personas a las diferentes cuentas, afirma que éstas sirven para regular las relaciones entre aquellas personas, considerando que todas ellas representan derechos y obligaciones del propietario. (Quesada 2004: 256).

Así las cosas, la relación de la contabilidad con el derecho ha sido de cómoda familiaridad, en tanto por ejemplo, el interés de los acreedores y de los terceros, no sería posible de concretar y exigir, sin el concurso decidido de los registros y pruebas contables, con los cuales se limitan los riesgos contingentes de los individuos y las sociedades empresariales, garantizando con ello la protección de una pluralidad de intereses y de paso entregando organización a la empresa en términos de control de la actividad, toda vez que, la contabilidad como «elemento estructural de la organización racional de la empresa», para cuantificar, objetivar y verificar las actividades conforme al plan que estructura la unidad económica organizada como empresa.

De todo ello se deduce que la contabilidad y el derecho, en la práctica, se influyen y complementan recíprocamente en la solución de determinados problemas, que le son afines. Piénsese, a título de ejemplo, en la noción de capital como cifra abstracta y numérica de la contabilidad, partida del pasivo reservas, etc., formas de representación de la realidad económica, que deben ser abocadas por estos dos lenguajes disciplinarios diferentes y que sin un acuerdo, se harían inconmensurables en su interpretación.

La función de la contabilidad será, la registrar, coleccionar y presentar verdades económicas, que sirvan como medio de prueba de las diferentes relaciones contractuales derivadas las transacciones económicas y financieras inherentes al giro de los negocios de la empresa capitalista, dicho de otra manera el derecho al servicio de la economía.

1.2. El enfoque económico, materialista: identidad disciplinar o eclecticismo

Casi de manera coetánea, con la postura legalista, emergen dos corrientes doctrinarias Italianas, que darán un viraje sustantivo al reduccionismo ficcional y de legalista de Cerboni, estas concepciones serán de corte económico: una, centrada en el patrimonialismo (Fabio Besta) y; la segunda, preocupada por el rédito (Gino Zappa), que se constituyen en teorías, experimentos, argumentaciones, métodos, que desde diferentes formas de abordar sus objetos de estudio, intentarán dar cuenta de la realidad que exploran y que serán prohijadas a través de libros de texto hacia la comunidad de expertos contables.

Con el advenimiento de las revoluciones industriales, especialmente la norteamericana, la empresa adquiere un auge inusitado, ya no solamente entendida

como una simple reunión de factores productivos para la maximización de utilidades, sino como un sistema centralizado con una unidad de dirección y administración; pero además como lo expresa Lefebvre (1971 :40), «el poder del hombre sobre la naturaleza, lo mismo que los bienes producidos por ese poder, se hallan acaparados, y la apropiación de la naturaleza por el hombre social se transforma en propiedad privada de los medios de producción». De esta forma, la acción de la racionalidad capitalista enajena la libertad de dominio que tenía el hombre sobre sí mismo y sobre el mundo. Ernesto Sábato reconoce que el hombre que ha llegado a inventar máquinas y a desarrollar la ciencia ha quedado paradójicamente atrapado en ellas, como un elemento inerte, como una «cosa», y que se configura así el final triste del hombre renacentista. En este sentido nos dice: «La máquina y la ciencia que orgullosamente el hombre había lanzado sobre el mundo exterior, para dominarlo y conquistarlo, ahora se vuelven contra él, dominándolo y conquistándolo como a un objeto más. Ciencia y máquina se fueron alejando hacia un olimpo matemático, dejando solo y desamparado al hombre que les había dado vida». (Sábato, 1951: 61).

Esta concepción exacerbadamente instrumental, creará las condiciones objetivas y subjetivas, para empezar a hablar de la contabilidad como una disciplina que debe entregar respuestas, en términos de medición de la información económica, a las diferentes unidades involucradas en el desarrollo del sistema capitalista de producción. El profesor José María Fernández Pirla (1977: 21), argumenta refiriéndose a este aspecto:

La contabilidad como disciplina científica, aparece, pues, vinculada al campo de las ciencias económicas, y, más concretamente, en su desarrollo actual, al de la economía de la empresa, aunque sería erróneo afirmar que la contabilidad es economía. Considerada la contabilidad como ciencia económica cuyo objeto material es la economía de la empresa, su objeto formal, al que debe su unidad y autonomía científica, sería la representación auténtica y la medida de la realidad económica, utilizando para ello una adecuada técnica, apoyada en principios materiales y estadísticos.

En este sentido, la contabilidad, como herramienta simbólica y como fenómeno semiótico de representación del transcurrir económico; mediadora comunicacional de los valores de cambio de las organizaciones, irá paulatinamente perfilando y atemperando su accionar a las presiones del mundo cambiante y a los influjos de las estructuras internacionales de poder económico–empresarial.

Podría decirse, siguiendo a Montesinos Julve (1978: 222), que el enfoque económico–patrimonial, encuentra su inspiración 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, aun cuando el contismo recoge explícitamente como planteamiento central de su propuesta el funcionamiento de la cuentas, pero implícitamente subyace 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 modalidades: comercial, industrial y financiero.

Hay que admitir, que denominado el enfoque económico de la contabilidad, comporta un espectro muy amplio de tendencias, de las cuales serán analizadas tan solo aquellas que comportan –a nuestro juicio–, 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 las variantes en las cuales se subdivide esta escuela, ellas son:

- El Controlismo
- El Haciendalismo
- La Escuela de la Economía Hacendal
- La doctrina Alemana de la economía de empresa
- El Patrimonialismo
- La Teoría de las Causas Económicas
- El Desarrollo de la Contabilidad de Costes. La Contabilidad de Gestión
- La Contabilidad no Monetaria
- La Contabilidad Social
- El Enfoque Integral de la Contabilidad Económica.

1.2.1. El controlismo: la contabilidad como estructura tributaria de lo económico

El mentor principal del controlismo o escuela Veneciana es el profesor 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 estará dirigida a entender la contabilidad como una disciplina encargada del «control de la riqueza hacendal». En este sentido, 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

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 habría que realizar es la importancia que para la contabilidad adquiere el ejercicio del control; entendible toda vez que sus postulados pretenden dar respuestas al andamiaje económico, productivo e informacional de la era industrial, en donde los objetivos de la contabilidad adquieren otra dimensión, que no se agotan en la de ser simplemente una garante

contractual de los negocios. Goxens Duch (citado por Tua, 1995: 134), trata en una apretada síntesis de condensar el pensamiento económico–controlista de Fabio Besta en los siguientes términos: «La contabilidad, 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 referida para esta escuela la contabilidad tiene como propósito la construcción de un saber utilizable técnicamente, que además, se constituya en un instrumento de racionalidad del gran capital, es decir, el soporte técnico que permita cumplir con el primado de evaluar la eficacia y, no otras finalidades, de las organizaciones empresariales. 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.

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.

Al profesor 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 sitúan a esta escuela, como aquella que representa el punto de inflexión para su conversión en disciplina científica. Así describe José Álvarez López, la importancia de este personaje: «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)». (Álvarez, 1987: 525).

1.2.2. El haciendalismo contable: 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 el que la contabilidad es todavía 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, estas disciplinas 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 de estas posturas que contemplan a la contabilidad como un saber gregario, sometido y jerárquicamente inferior a la administración y a la economía.

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

La economía hacendal es una corriente doctrinal cuya concepción y desarrollo se le asigna Gino Zappa (1879-1960) quien desarrolla su teoría en la primera mitad del siglo XX. Esta variante económica de la contabilidad será 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» (Montesinos, 1978: 254). Así las cosas, la contabilidad quedará reducida a una simple técnica registral, que fusionada con el aspecto organizativo y la técnica administrativa, constituirán el complemento sobre el cual descansa la estructura unívoca de la ciencia de la administración o economía hacendal; destacando como elemento central de la vida empresarial lo referido a la formación del rédito, para lo cual construye una estructura de cuentas o formas de representación que la denomina «sistema de rédito»⁶, 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:

⁶ 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 está 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».

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».

El profesor Gino Zappa, fue un prolijo escritor de temas sobre contabilidad, rédito, bolsa de valores, etc. Entre sus obras merecen destacarse: Nuevas tendencias en el estudio de la contabilidad, 1927; El maestro Fabio Besta, 1935; El rédito de empresa, 1937; Valoraciones del balance; La técnica del cambio exterior; La técnica de la especulación en bolsa; La nacionalización de la empresa, 1946; El rédito de empresa: letras dobles, cuentas y balances de hacienda comercial, 1950; Complementos de contabilidad aplicada a la hacienda privada, 1952; Contabilidad aplicada a la hacienda pública, 1954; La producción en la economía de la empresa, 1956; La economía de la hacienda de consumo, 1962; Contabilidad aplicada a la hacienda privada, 1963; Contabilidad general, 1964.

A este tratadista se le considera como una de las más representativas figuras de la teoría contable dominante en Italia de la primera mitad del siglo XX, al igual que de la teoría de las organizaciones económicas basada en el sistema contable, en tanto en sus obras desarrolla una serie de conceptos que están en estrecha consonancia con problemáticas que emergen derivadas de las transformaciones del contexto económico de las entreguerras mundiales.

1.2.4. La Doctrina Alemana de la economía de la empresa: la contabilidad la hija bastarda de la administración

Esta escuela se ocupa específicamente de estudiar el uso del análisis económico en la formación de las políticas de la empresa de negocios, es decir, discurre sobre la actividad económica desde el punto de vista del interés privado. Esta postura viene a representar el correlato de una contabilidad que debe atemperar su actuación a las necesidades de la segunda revolución industrial, cuyo centro lo constituyen las teorías referidas a la organización científica del trabajo y el dispositivo de la cadena de montaje; fenómeno recreado por Oscar Enrique Feudal y Hernán Emiro Linares de la siguiente forma:

A partir de 1920, fecha en la que coinciden varios autores en señalarla como punto de partida de la corriente sociológica, la administración de empresas aparece con

una gran fuerza sobre todo en los países de importante desarrollo industrial. A diferencia de la corriente italiana dos autores norteamericanos Fayol y Taylor otorgan a la administración industrial un papel preponderante sobre la contabilidad, considerando al ser humano como el elemento más importante en el mundo de los negocios. Se destacaron en este aspecto otros autores –Gantt, Gilbreth, Cooke, Emerson–, entre otros. La doctrina Alemana, en tanto, focaliza las cuestiones contables dentro del marco de la Economía de la Empresa. Esta doctrina considera al problema de la inflación como un fenómeno significativo cuya solución económica debe partir de una solución contable (Feudal y Linares, 2006: 12).

En estos términos, la contabilidad se constituye en una disciplina gregaria de la administración, en tanto a través de la revelación contable, establece las relaciones causa–efecto de los fenómenos internos de la economía empresarial, o como lo explicita Martín Ámez, es una rama «de la ciencia empresarial que trata sobre la forma de registrar las variaciones que experimentan los patrimonios de las empresas, sociedades, comerciantes individuales, instituciones públicas o privadas, etc., así como de la cantidad y clase de las pérdidas o ganancias que éstos tengan como producto de su actividad empresarial. Es, en definitiva, una forma de reflejar ordenadamente las variaciones patrimoniales con el objeto de llevar un control exacto de todas las operaciones, así como de los resultados que éstas arrojan» (Martín, 2002). Por su parte, Fayol le otorga una importancia sustantiva a la contabilidad como subsidiaria de la gestión empresarial, así lo dice:

Fayol clasificó las funciones esenciales de la empresa en las seis siguientes: técnicas comerciales, financieras, de seguridad, de contabilidad y administrativas. Constituye un mérito esencial de Fayol su valoración de la función de la contabilidad y administración en la empresa. La contabilidad «constituye el órgano de la vista en las empresas. Debe permitir conocer en cualquier momento dónde se está y a dónde se va. Debe dar informes exactos, claros y precisos sobre la situación económica de la empresa». «Administrar es prever, organizar, mandar, coordinar y controlar».

Esta visión de Fayol constituye uno de los primeros enfoques globales del funcionamiento de la empresa y muestra ya suficientemente desarrollados los conceptos de organización, información y decisión, que posteriormente han pasado a ser los temas claves de la economía de empresa. (Mallo, 1975: 290-291).

Y refiriéndose específicamente a la función colaborativa y subsidiaria que debe cumplir la contabilidad en el marco de la economía de empresa, Carlos Mallo plantea que la contabilidad:

[...] tiene por misión la elaboración de información sobre la actividad económica, para la toma de decisiones, en función del cumplimiento de los objetivos marcados, colaborará de dos formas fundamentales a la tarea común: una suministrando información a los diversos niveles directivos y ejecutivos para hacer posible la agregación de la creatividad humana en la empresa. Otra, midiendo los valores añadidos generados por la actividad económica, repartidos en las remuneraciones adecuadas de sueldos y salarios al personal, interés al capital aportado y el excedente o beneficio que refrendará la buena gestión, productividad y rentabilidad alcanzada por la empresa. (Mallo, 1975: 295).

De la primera tarea no hay duda, que para ese propósito está diseñada la contabilidad, como fuente racionalizadora del capital –pero coloco entre paréntesis–, lo que hace referencia a la repartición de remuneraciones adecuadas al personal, en tanto este criterio constituye un eufemismo más de la empresa capitalista, toda vez que en la finalidad del capital no juegan propósitos altruistas ni filantrópicos o, como el mismo Mallo lo expresa más adelante, «Esencialmente, la contabilidad es un sistema de información. Para ser más exacto, es una aplicación de la teoría general de la información al problema de la eficiencia de las operaciones económicas». (Mallo, 1975: 296).

Por su parte y en este mismo sentido, Ludovici, considerado el primer representante universitario de la economía de la empresa; conceptúa que existen tres disciplinas científicas básicas en que debe apoyarse la dirección de los negocios. Estas son: la economía de la empresa, concebida en el sentido de ciencia de la acción humana; la contabilidad y la mercología (Piera, 1955: 176). Por otra parte y siguiendo los planteamientos de Seyffert (citado por Piera, 1955: 173-174), el itinerario conceptual historicista sobre el cual se desarrolló la economía de empresa, esquemáticamente posee el siguiente recorrido:

1. Escritos en que se recoge la tradición familiar en un determinado negocio y se dan normas relativas a la contabilidad, cálculo mercantil, relaciones con los clientes, etc. Este período puede considerarse finalizado en 1675.
2. Constitución de la Economía de la empresa como ciencia, que estudia un aspecto de la acción humana. Dura desde 1675 hasta 1804.
3. Decadencia de la Economía de la empresa y florecimiento de las ciencias comerciales. Abarca todo el siglo XIX.
4. Ciencia descriptiva de la técnica comercial. De 1898 a 1911.
5. Se inicia la reconstrucción de la Economía de la empresa como ciencia teórica. Comprende este período desde 1911 a 1930.
6. Perfeccionamiento de la ciencia de la Economía de la empresa, aproximación a la teoría económica general y aplicación de sus resultados a la gestión de las empresas particulares. Es el período en que nos hallamos en la actualidad.

El auge de la concepción de economía de empresa vinculada a la contabilidad, se ubica en periodo comprendido entre 1911 a 1930, intermezzo entre las dos guerras mundiales, lapso en que 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 precisamente 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, además, 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»⁷. 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 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. Schmalenbach (citado por Goxéns, 1965: 50), afirma que:

[...] el comerciante tiene absoluta necesidad de calcular los beneficios de la empresa, y para ellos es fundamental determinar los componentes del beneficio, a saber: rendimientos y gastos. Y como no es el Balance, sino la cuenta de Pérdidas y Ganancias, la que pone de manifiesto estos componentes, se deduce la regla siguiente: no es al Balance, sino a la cuenta de Pérdidas y Ganancias a quien corresponde la preferencia en la formación del cierre del ejercicio. Es la cuenta de Pérdidas y Ganancias la que determina el contenido del Balance y no inversamente.

Así las cosas el estado de pérdidas y ganancias, hoy de resultados, adquiere verdadera centralidad para la contabilidad, no sólo porque determina el resultado del ejercicio, sino que se convierte en una guía metodológica para intentar aproximarse a interpretar los vaivenes y fluctuaciones de una economía de mercado, a la cual le empiezan a surgir problemáticas inherentes a las crisis

⁷ 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».

especulativa del capital global, 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 Leandro 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, 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».

El plan de cuentas Alemán, como lo dice Moisés García, «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» (García, 1972: 54). Siguiendo este mismo hilo conector, a Erich Schneider, se le considera el seguidor más representativo de la doctrina 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 lo que hasta entonces había sido habitual. Al aspecto económico-financiero de la contabilidad de la empresa le asigna lo relacionado con el fenómeno de la financiación, compras y ventas, entendiendo que al económico-técnico corresponden los costes y la producción (Gómez, 2004: 66-67).

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 en 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, 1978: 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). En este sentido y teniendo en cuenta la conexidad entre contabilidad y economía de empresa, «es razonable el desarrollo de la contabilidad de Costos, impulsada asimismo por el desarrollo industrial. Estos hechos van dando paso a la aparición de la Contabilidad de Gestión, cuya orientación es que la contabilidad tenga como objetivos brindar información para la toma de decisiones y al control de las operaciones de las organizaciones» (Feudal y Linares, 2006: 12). Compartiendo las apreciaciones de Jay Forrester, 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. (Forrester, 1978: 11)

Ahora bien, en cuanto hace a la emergencia de la contabilidad de costos, como una parcela especializada de la disciplina contable, hay que decir que tal proceso de disección del conocimiento en nichos cada vez más específicos, es un fenómeno

propio de la ciencia moderna que en su afán disciplinador compulsivo, construye cada vez más, saberes expertos, que fracturan igualmente la integralidad del conocimiento así como la interpretación de las prácticas sociales. La contabilidad no escapa a este primado segregador, como lo expone el profesor José María Fernández Pirla:

[...] 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. (Fernández, citado por Gómez: 2004: 67).

Es de anotar que Erich Schneider, era un gran especialista en teoría económica, lo que le permitió 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 «de 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, se expresa bajo diferentes matices, pero donde realmente adquiere una connotación importante 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 por Schmalembach, 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 general 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 al 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 había consolidado la centralización de capitales, en grandes corporaciones, desarrollando una base administrativa y financiera que adquirió una gran importancia, adscribiendo a la contabilidad como subsidiaria y apéndice de la economía empresarial. Los desarrollos de la economía empresarial, 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.

1.2.5. El patrimonialismo y el neopatrimonialismo: eufemismo de la verdad única en contabilidad

Al patrimonialismo 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. Así lo expresa Herrmann (citado por Mallo, 1986: 51), cuando habla de la contabilidad como «la ciencia que estudia el patrimonio para la imposición de las haciendas, en sus aspectos estáticos y en sus variaciones, para anunciar, por medio de fórmulas racionalmente deducidas, los efectos de la administración sobre la formación y distribución de los réditos», o dicho de otra manera, «La contabilidad va a representar el patrimonio en su aspecto económico, cualitativa y cuantitativamente –es decir, los elementos que forman ese patrimonio debidamente descritos y valorados– al comenzar el ejercicio económico» (Rivero, 1991: 26)

Algunos otros autores adscriben a la contabilidad como una disciplina herramental, orientada a la toma racional de decisiones. Enrique Fowler Newton (1994: 5), por ejemplo, considera que: «La Contabilidad es una disciplina técnica que a partir del procesamiento de datos sobre la composición y evolución del patrimonio de un ente, los bienes de propiedad de terceros en su poder, y ciertas contingencias, produce información para la toma de decisiones de administradores y terceros interesados y para la vigilancia sobre los recursos y obligaciones del ente». O en concepción de Sergio García y Miguel Mattera (1984: 26), que sostienen una opinión cercana a la de Fowler Newton, cuando conciben a la contabilidad como: «una disciplina técnica que se ocupa de la medición, registro, comunicación e interpretación de los efectos de actos y hechos susceptibles de cuantificación y con repercusiones económicas sobre el patrimonio de las entidades en general, y que determinan el monto de la ganancia realizada con el propósito de contribuir al control de sus operaciones y a la adecuada toma de decisiones». Dentro de este mismo campo interpretativo Mario Biondi, también comparte el criterio de considerar a la contabilidad como una disciplina técnica, «consistente en un sistema de operaciones que registra, analiza, interpreta, decide y controla cierta materia dada por la información relativa al valor (cuantificación) de los patrimonios, con vistas a un fin (construir una base importante para la toma de decisiones y el control de la gestión». (Biondi, 1999: 4).

El profesor brasileño Antonio López de Sa, es uno de los connotados representantes de la defensa de esta corriente en América Latina, su preocupación reside en poder conocer la función del patrimonio o fenómeno patrimonial, es decir, la «realización de la riqueza». Así entonces, «la eficacia se considera una función de la riqueza o patrimonio, apoyándose en las ideas de que el patrimonio no se mueve por sí mismo, sino sobre la base de agentes y que no basta tener consistencia sobre lo que aconteció o va a acontecer con la riqueza, sino básicamente sobre lo que hace acontecer la transformación». (Lopes de Sá, citado por Suárez, 2014: 236). La propuesta teórica del profesor Antonio López de Sa, está sustentada en una serie de axiomas básicos, que se sintetizan de la siguiente forma:

1. El patrimonio de suyo es dinámico y su finalidad esta encaminada a satisfacer las necesidades de las células sociales (toda clase de empresas), las cuales viven en constantes y sucesivas renovaciones.
2. Enuncia que cuando los medios patrimoniales satisfacen las necesidades hay eficacia social, fin natural para el cual el patrimonio se construye. Así pues,

solo hay eficacia cuando se anulan las necesidades de la organización. La meta de la organización es la eficacia, pero esta solo puede obtenerse mediante una función eficaz que realice la plena satisfacción de todo lo que se necesita.

3. Sostiene que existen grupos de fenómenos característicos que operan de forma simultánea y en régimen de interacción, generando las relaciones lógicas estructurales del fenómeno patrimonial, como: 1) esencia de los hechos, 2) dimensiones de los mismos hechos y 3) el ambiente o entorno del patrimonio. (Lopez de Sa, citado por Suarez, 2014: 237)

Como puede colegirse desde el punto de vista epistémico, en esta propuesta existe una propensión marcada a privilegiar el desarrollo de la lógica interna de la ciencia, en detrimento de las relaciones externas, que son determinantes en la construcción de todo conocimiento que se reclame social. En este sentido, la concepción del profesor Lopez de Sa, cae indefectiblemente bajo la impronta de la positividad científica moderna, que en su accionar estima encontrar al frente una naturaleza «desnuda», que espera ser observada o descubierta, a través de modelaciones y axiomatizaciones matemáticas, dentro de las cuales aprenderá a formular y resolver los problemas, independiente de las prácticas y representaciones sociales inmersas en los diferentes contextos. Situado aun 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 nitidamente patrimonialista. (López de Sa, 1994: 43-44).

Por supuesto, esta variante 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. Luiz Fernando Coelho da Rocha, quien junto a Antonio Lopes de Sá, han realizado una defensa del nepatrimonialismo, ha expresado con respecto a esta corriente: «el rigor epistemológico de esta doctrina contable contemporánea sigue la secuencia de observar, percibir, conceptualizar, formular axiomas y teoremas y, como con secuencia lógica, construir una verdadera teoría de tenor holístico y heurístico (hecho que no siempre ha acaecido con otros segmentos doctrinarios)» (Coelho, 2004, 130); rigorismos y supuestos que siguen atrapadas en el canon fiscalista de las denominadas ciencias nomotéticas, que todo lo convierten en datos, fórmulas, axiomas y generalizaciones, como si la realidad fuera un perfecto orden sin rugosidades, contingencias y complejidades. En esta dirección la información contable se presenta como una verdad económica única y universal, es decir, lo que se pretende es la mejor medición y representación de la situación patrimonial y del beneficio, que entregue respuestas plausibles a un entorno relativamente estable, con una dinámica de transformaciones íntimamente vinculadas al capitalismo industrial y a la figura del propietario quien se constituye en el receptor de la información, en tanto, como lo hemos reiterado, la contabilidad está determinada por factores económicos que la condicionan, y es allí en donde puede establecerse cómo con la revolución industrial empieza a una tomar importancia sustantiva los activos y a desarrollarse el criterio del beneficio y de la empresa en marcha.

En síntesis, podría argumentarse, que esta postura calificada como deductiva–normativa o a priori, por su preeminencia teórica como antecedente de lo práctico, se caracteriza, entre otras razones, por las siguientes:

- La preocupación de los teóricos de la contabilidad, por construir una discursividad o lenguaje propio, que le permitiera a la disciplina hacer aprehensión de la realidad objeto de su intervención cognoscitiva. Esto explica la emergencia y desarrollo de las tendencias por las cuales transitó el devenir de contabilidad: la teoría personalista de las cuentas, la importancia del registro, la adscripción como fuente de responsabilidades jurídicas, la vinculación a la economía de empresa y finalmente, como proveedora de información económica–patrimonial.
- Anclada en la visión de la ciencia occidental, la contabilidad desde esta postura (deductiva–normativa), pretendió construir un criterio de verdad única; amparada en la objetividad, la certeza, la cuantificación aleatoria, la verificabilidad; para lo cual, prestó de otros campos disciplinarios conceptos como: el valor, la renta, el patrimonio, la riqueza, etc.; al igual que diseñó estructuras de representación como las cuentas, los estados financieros y, en general, el concepto de contabilidad como sistema de información.
- Este proceso podría caracterizarse como un periplo de «síntesis globalizante», en tanto a partir de un esfuerzo teórico sistemático, se enriquece el entramado discursivo y se da organicidad a su campo específico de saber, en el horizonte de perfilar una «disciplina autonomizante», esto es, la de abstraer y aislar su nivel fenoménico para

hacerlo funcional a la práctica social concreta de su actuación, es decir, la racionalidad instrumental del capital.

Diferentes hitos históricos, entre los que se destacan, la crisis del capitalismo de los años 30; la configuración cada vez más intensa de un mundo global; los vertiginosos y paulatinos desarrollos tecnológico–comunicacionales y los síntomas del agotamiento del modelo industrial; hacen que desde la geopolítica del conocimiento, se empiece a dar un viraje sustantivo a los derroteros de la disciplina, como consecuencia de las reconfiguraciones a que asiste el sistema–mundo capitalista: de las preocupaciones por la configuración de la validez universal de la verdad contable, se muta hacia otro principio axial que determinará los derroteros posteriores de la disciplina: cómo hacer del conocimiento el fundamento para una aplicación tecnológica; la pregunta sustantiva ya no es sobre la verdad sino, para qué sirve el conocimiento contable, en una suerte de mercantilización utilitaria del saber. En este orden de ideas, el saber no requiere de marcos epistémicos de validación, su accionar se reduce a hacerse funcional a los intereses del capital metropolitano, que transita sin reparos, ni control por la economía bursátil del mundo entero. Este es el escenario que sirve de marco, para la invención de lo que mal han llamado los «profetas del templo contable»⁸ el «paradigma de la utilidad», que sustituye la verdad única por la utilidad de la información y, que será motivo y objeto de otra reflexión posterior.

⁸ Autores como Zeff (1982) Mckinnon (1984), le atribuyen a Staubus (1961), la condición de impulsor definitivo de esta postura utilitaria, cuando plantea que: «los inversores constituyen el mayor grupo de usuarios del producto contable [con lo cual se concluye–subrrayado mio], que el principal objetivo de la contabilidad es suministrar información económica, de carácter cuantitativo, que resulte útil a la toma de decisiones». Aun cuando autores como Richard Mattessich, implícitamente dejan ver este fenómeno, en sus trabajos relacionados con la semiaxiomatización formal de la contabilidad. De otra parte autores como Zeff, Eduards Bell, Chambers y Sterlin, también son referidos como impulsores y aportantes a esta propuesta. (Tua, 1995: 195).