

SEMIÓTICA DE LA PARTIDA DOBLE

La Realidad es lo que nosotros hacemos de ella

Y por tanto mucho más.

Richard Mattessich

1. AD PORTAS

Sumergirse y explorar el océano de la semiótica, implica una apropiación significativa de la realidad, facilitada por esta disciplina que actúa como caleidoscopio teórico, orientado a obtener diferentes percepciones sobre un mismo objeto, como una forma de reconocer la diversidad y la sensibilidad propia de la naturaleza humana. Esto es posible ya que a partir de sus subjetividades, el hombre representa el mundo y representa su propio ser, se convierte en referente de sí, es emisor y receptor del signo, es decir, construye su propio mundo con sus significados y significaciones, y con ello da sentido a todo cuanto le rodea.

Aunque el mundo de las representaciones es producto de la mente, no se presenta en su transparencia y por consiguiente debe ser objeto de agudo y fino análisis de sentido, para ponerlo en evidencia. En esta perspectiva, la semiótica contable es un nuevo continente que es preciso y necesario explorar, provisto de un mapa sígnico, en busca de sus riquezas para conocer, explotar y analizar, en beneficio del conocimiento.

Los campos interno y externo de la contabilidad suponen una malla de equivalencias simbólicas que proveen un espectro homogéneo de significaciones, el cual es posible visualizar si se ausculta a través del lente de la semiótica. Una arquitectura semiótica contable debe apuntar a trascender el mar de tinta que inunda las descripciones contables y que proporcionan a veces un accidentado panorama, para pasar a un análisis de

sentido, a una estructura de la significación, que permita un mejor aprovechamiento de los recursos que posee la contabilidad.

La semiótica contable no se refiere a una adaptación de la contabilidad a la semiótica, sino a la identificación de los aspectos semióticos que se encuentran inmersos en la contabilidad, ya que ésta como disciplina social está compuesta por signos y combinaciones de signos que permiten formular representaciones conceptuales y materiales, cognoscitivas y teleológicas. Por lo anterior, se infiere la necesidad de establecer una relación entre contabilidad y semiótica, y se considera que una buena forma de iniciar este largo e interesante camino, es comenzar por comprender la partida doble como signo que media entre el sujeto y el objeto contables, pues dicho constructo se encuentra presente en la contabilidad desde hace más de quinientos años, y por su permanencia en el tiempo merece ser reconocida como maravillosa invención de la humanidad y el mérito de ser estudiada desde diferentes puntos de vista para descubrir todo aquello que se ha observado pero que no se ha pensado, teorizado ni escrito al respecto.

Uno de los signos más destacados de la contabilidad es la partida doble, la cual se presenta como eje central del saber y del hacer contable, pues se constituye en signo de representación con el cual la contabilidad organiza e interpreta la realidad socio-económica presente en el análisis de la riqueza adscrita a la propiedad. El estudio semiótico de la partida doble amerita que quienes aborden tal tarea, tengan espíritu de arqueólogos, que con su fina brocha quiten el polvo que aún oculta los secretos del pasado, de los cuales es preciso que alguien los descubra, los piense, los valore...

Un análisis semiótico de la partida doble puede permitir la irrupción salvadora de su amplio significado y su escape del olvido selectivo y sintomático que amenaza con llevarla a la amnesia epistemológica. Al existir la posibilidad de

un nuevo nivel de significación de la partida doble, se hace también posible una metabolización significativa de la realidad representada y con ello, la construcción de nuevos sentidos para la información contable. Visto así, la semiótica contable permite, entre otras cosas, darle a la partida doble un paraguas que la cubra y proteja de la torrencial lluvia de críticas que tratan de borrarla con un plumazo, argumentando que es una estructura conceptualmente vacía y que no corresponde con los retos que en la actualidad se le presentan a la contabilidad, lo que supone para este signo de representación una seria amenaza de desgarramiento e invalidez.

A partir de una mirada codificada y un pensamiento reflexivo, es posible que las madejas multicolores de la partida doble, puestas sobre la superficie de la mesa del conocimiento, se entrecrucen para formar una urdimbre argumentativa que explique la realidad contable y permita explorar un nuevo sentido que corresponda con el universalismo interdisciplinario al cual pertenece y con la complejidad propia de los tiempos modernos; ha llegado la hora de que la partida doble despierte de ese profundo sueño estático del mecanicismo, a una nueva realidad que fluye como un río, lo que explica que la partida doble no será siempre la misma, pues su sentido estará en permanente cambio de acuerdo con las condiciones internas y externas de cada época y cada cultura.

Los signos son las mediaciones presentes en las relaciones dadas con el fin de representar, describir, interpretar, analizar, y en últimas, conocer el mundo, pues estos signos hacen parte integral de la formación y transmisión de la cultura que se da especialmente por medio de los signos (códigos) de comunicación. Estudiar la partida doble como signo de representación, es un ejercicio propio de la semiótica, que implica comprender el sentido encerrado en ese signo contable e intentar descubrir e interpretar sus elementos comunicacionales, desde una nueva mirada que supere lo técnico y

convoque lo disciplinal para realizar un análisis sígnico en el cual se le otorgue a la partida doble la connotación de signo representacional de la disciplina contable, lo cual hará posible organizar estructuras cognoscitivas y normativas de información y medición, permitiendo interpretar realidades que se circunscriben en la relación riqueza-propiedad.

Es necesario analizar la partida doble en su trasegar por la historia para comprender cómo el sentido de un signo puede cambiar dependiendo de la época y el contexto en el cual sea analizado. En el caso de este signo de representación se puede partir –*quizás a la manera de Lkatos*– de una historia interna que narre los desarrollos doctrinales dados a partir del Renacimiento, con la doctrina de la personificación (1494), la doctrina materialista (1735), la teoría personalista (1886), y por último la teoría de la cuenta–valor (1891); y una historia externa, referida al contexto económico en el cual se desarrolló la contabilidad moderna, en el tránsito del feudalismo al capitalismo, donde se refleja que la contabilidad ha evolucionado de acuerdo con las condiciones del modo de producción imperante en una época determinada, con lo cual la partida doble puede erigirse como el punto de partida para la formulación de un núcleo teórico de la disciplina contable.

Al tener claridad sobre el desarrollo histórico de la partida doble, resulta de vital importancia acercarse a la disciplina semiótica, aclarando conceptos claves para comprenderla como signo de representación. Signo, Representación y Semiosis son pues, conceptos propios de la Semiótica, que resultan claves para afirmar que esta disciplina ofrece los elementos conceptuales necesarios para considerar la partida doble como *signo de representación*.

El proceso de semiosis, con sus respectivas divisiones (semántica, sintáctica y pragmática), se constituye para autores como Charles Morris en el objeto

de estudio de la semiótica. Este proceso es clave ya que al darle a la partida doble la categoría de vehículo sígnico, permite el estudio de una serie de relaciones diádicas que determinan las dimensiones de la semiosis en contabilidad. La relación entre partida doble (vehículo sígnico) y hecho contable (dado en la realidad social), constituyen la dimensión semántica; la dimensión sintáctica estudia las relaciones que se presentan entre signos, haciendo abstracción de los objetos y de los intérpretes, y en la dimensión pragmática referida a la relación que se da entre vehículo sígnico e intérprete, se realiza un análisis de sentido de la partida doble y de las interpretaciones que se pueden hacer de la realidad socio-económica a partir del orden y medida que se le da por medio de dicho signo de representación.

La contabilidad, en tanto saber que *–apoyado en la partida doble–* mide, valora y controla la riqueza, se encuentra relacionada con la organización en el proceso de toma de decisiones, y en la partida doble recae la legitimación de ciertos propósitos por el efecto que puede tener la información contable; estos propósitos también son analizados por la semiótica contable ya que la partida doble se constituye en signo de representación, no sólo del saber contable, sino de sus efectos sobre la realidad objetiva de las organizaciones y otros sistemas sociales.

Este estudio de la partida doble como signo es sólo una aproximación al campo semiótico de la contabilidad. Se analiza en primera instancia la partida doble por considerarse el núcleo del desarrollo conceptual contable, pero de igual forma, es necesario analizar todos los signos presentes en las relaciones estudiadas por la contabilidad, ya que investigar sobre el análisis de sentido de los signos contables es dar continuidad a la construcción teórica de la contabilidad pero desde un punto de vista semiótico. Resulta de vital importancia entonces, difundir el estudio y desarrollo de la semiótica contable, pues ésta es una herramienta que permitirá comprender la

contabilidad como construcción social compuesta por signos que poseen una historia, un significado, una interpretación y un análisis de sentido, los cuales deben ser investigados para continuar descifrando los misterios de esta antigua y extraña región del conocimiento, que a pesar de haber nacido con la misma civilización, se resiste al examen de los arqueólogos contables y aún no entrega todos sus secretos.

2. PROBLEMA

2.1 Descripción del Área Problemática

En las construcciones culturales los signos se han constituido en referentes para la comprensión de las relaciones sociales y han sido incorporados a los esquemas de expresión de diversas ramas del saber. Resulta importante comprender que todo cuanto se percibe son signos, los cuales forman representaciones que se encuentran presentes en todas las disciplinas del saber natural y social, sin ser la contabilidad una excepción, pues ésta cumple una función de representación de la realidad social a la cual se encuentra adscrita, utilizando para dicha tarea varios signos de representación.

Se ha observado que desde la Edad Media la contabilidad se sustenta en un signo de representación, que ha determinado la forma de trabajo y análisis al interior de la contabilidad, partiendo de una visión dual de la realidad. Este signo es la *partida doble*, el cual ha sido definido como¹:

- ϕ La división de la cuenta en dos partes, debe y haber. Esta definición corresponde con los aumentos y disminuciones de los elementos patrimoniales, además hablar de entradas y salidas de una cuenta está más relacionado con partida simple, ya que sólo se observa una parte de la transacción.

- ϕ Utilización de dos anotaciones para cada operación, metodología de verificación (igualdad débitos y créditos). Esta definición parte del

¹ Véase Vlaemminck Joseph. Historia y Doctrinas de la Contabilidad. Cap. IV. La Partida Doble en la Edad Media. Definición Controvertida de la Partida Doble, pág 89 para mayor claridad.

enunciado: “quien recibe es adeudado, quien entrega es acreditado” el cual está relacionado con el principio de doble imputación, pero en este caso, sólo es tenido en cuenta como verificación de sumas iguales de débitos y créditos, que permite organizar los registros contables, y es allí donde supuestamente radica su importancia.

- ϕ El detalle de las operaciones en el diario (registro cronológico de los hechos) y el mayor (registro por cuentas), ya que para algunos autores el registro en estos dos libros es lo que da el nombre a la partida doble. Esta definición no tiene nada que ver con partida doble, pues la contabilidad basada en este signo de representación, puede existir sin estar ligada a estos libros, ya que éstos corresponden a una organización interna de la contabilidad y no a un principio para conocer o estudiar la partida doble.

- ϕ La existencia de cuentas de terceros que representan personas reales y cuentas de valores. En realidad sólo hay cuentas de valores y el análisis en contabilidad se realiza teniendo en cuenta la naturaleza del hecho contable y no las personas que intervienen en las transacciones.

Estas definiciones que corresponden a la partida simple avanzada, se han venido adoptando a lo largo del tiempo, y han hecho que la partida doble sea considerada como técnica de registro, lo cual ha generado obstáculos epistemológicos, que no permiten observar en un plano abstracto las connotaciones de tipo epistémico que dan cuenta de las dualidades existentes en la realidad social, por ejemplo producción–consumo en el campo económico, eficiencias–eficacias en el administrativo, sistema–entorno en el sistémico, entre otras; éstas relaciones deben ser interpretadas

por la contabilidad, la cual se basa en la representación que se hace a través de la partida doble.

El significado de la partida doble se ha reducido a técnica de registro de hechos contables, por esta razón actualmente se le explora como expresión y mediación simbólica de la racionalidad controladora de la contabilidad, la cual representa conceptos que reflejan las relaciones económicas, sociales, jurídicas, lógicas, epistémicas y metodológicas que se tejen en torno a ella.

Teniendo en cuenta que la partida doble se tomará en el presente trabajo como signo de representación, que cumple una función de semiosis al estar relacionada por un lado con el sujeto contable y por otro con los hechos que pertenecen a la realidad social representada por la contabilidad, se convierte de esta forma en el mediador de esta relación. Se hace necesario acudir a la disciplina semiótica, la cual como ciencia que estudia los signos, proporciona una base común para las ciencias sociales, y la contabilidad como disciplina social, está compuesta de signos que deben ser interpretados de tal forma que se pueda redimensionar el sentido de los elementos semióticos presentes en la contabilidad, empezando por el estudio de la partida doble.

En resumidas cuentas, el problema objeto de trabajo es en primera instancia la versión tecnicada que se le ha dado a la partida doble, pues incluso, se ha llegado a afirmar que este andamiaje es el que mantiene anclada la contabilidad en el pasado y se han propuesto otras formas de representación que en últimas no son más que propiedades emergentes de dicho signo. La solución puede estar en la mejor utilización de los recursos que se poseen, para dar de esta forma avances y soluciones a las problemáticas que se presentan en la compleja realidad que cambia aceleradamente.

En segunda instancia, el hecho de no realizar análisis semióticos en contabilidad se ha constituido en un problema, pues los signos son la base de la cultura y la contabilidad hace parte de la construcción social representándola y transformándola, lo cual es de vital importancia para el desarrollo interno y externo de la contabilidad, que es de necesaria comprensión por la comunidad contable para la generación de conciencia de responsabilidad social en el hacer histórico. La contabilidad no puede seguir enclaustrada en la representación conceptual pragmática de los hechos económicos, que considera, pertenecen a su campo de conocimiento y aplicación, pues debe prestarle mayor atención al sentido y significado de aquello que se percibe, para realizar de esta forma análisis de medios y fines a través de representaciones teleológicas.

2.2 Delimitación conceptual–disciplinal

La investigación está enfocada en un contexto interdisciplinario en el que intervienen la semiótica y la contabilidad. En semiótica se abordará lo referente a la relación de semiosis, según Charles Morris, la dimensión significativa de Charles S. Peirce y la representación en términos de Foucault; no se hará una clasificación de los signos, por lo tanto la partida doble se analizará como posible signo de representación en sentido general.

En contabilidad se partirá de los desarrollos teóricos que expliquen el sentido que asume la partida doble en la actualidad y que permitan dar una explicación de ésta en la relación de semiosis, la dimensión significativa y la forma como ésta representa la realidad a la cual pertenecen los hechos contables, esto con el fin de realizar una conceptualización de la partida doble a la luz de la disciplina semiótica.

2.3 Delimitación temporal

En lo que respecta al acotamiento temporal, el problema específico del sentido de la partida doble se empieza a tratar desde 1494, año en el cual se realiza la primera publicación que trata de explicar el método veneciano, como era llamada la partida doble en esta época, pero el abordaje se restringirá básicamente a los desarrollos teóricos postulados desde mediados del siglo XX hasta la fecha.

2.4 Formulación del problema

La problemática descrita deja clara la necesidad de conectar el saber contable con el semiótico a través de un análisis de sentido de la partida doble que permita orientar la investigación contable y la interpretación que de la realidad se hace en un determinado momento del tiempo, lo cual podría involucrar los siguientes interrogantes básicos:

- ϕ ¿Qué sentidos asume actualmente la partida doble?

- ϕ ¿Qué relaciones se descubren al interpretar la aplicación de la partida doble?

- ϕ ¿Cuáles son los elementos conceptuales de la partida doble que se pueden construir teniendo como base la teoría de la semiótica?

3. OBJETIVOS

3.1 Objetivo General

Construir nuevos sentidos que expliquen la partida doble, a través de la perspectiva que brinda la teoría semiótica, con el fin de identificar sentidos y funciones de representación que emergen de la contabilidad.

3.2 Objetivos Específicos

- ϕ Describir la lógica en las relaciones que se manifiestan al momento de aplicar la partida doble, por medio de un análisis cualitativo, que permita un acercamiento interpretativo al saber contable.

- ϕ Realizar una descripción de la función de semiosis en sus dimensiones semántica, sintáctica y pragmática, tomando como vehículo sígnico la partida doble, con el fin de construir elementos conceptuales que desde la semiótica den explicación a dicho signo de representación.

- ϕ Relacionar la partida doble con los diferentes procesos presentes en las relaciones sociales, y que pertenecen al campo contable, como la información, las decisiones y el control en el ámbito organizacional, dándole a la partida doble su sentido desde la semiótica como signo de representación de los hechos que acontecen en el sistema y ámbito organizacional.

4. ANTECEDENTES

En una visión retrospectiva sobre el tema de semiótica contable se pueden referenciar los siguientes trabajos en el acumulado de la comunidad académica contable colombiana: “Representación Contable”, estudio realizado por Carlos Mario Ospina (Univ. de Antioquia, 2001) en el cual se destacó la representación contable como la actividad en la que se inscribe el sujeto o la sociedad para conceptuar sobre lo contable; “Representación, Modelación y Simulación, una Articulación Necesaria en Contabilidad”, producido por Luz Stella Gómez, Carlos Mario Ospina y Hernán Carlos Bustamante (Univ. de Antioquia, 2000); en este trabajo se realizó una aproximación al concepto de representación contable como resultado de la utilización de diferentes dispositivos que le permiten al sujeto contable organizar y disponer una serie de hechos que le posibilitan históricamente enfrentar una realidad que ha evolucionado dentro de las diferentes formas de organización social y a la que se denominó realidad contable; “Prospectiva de la Representación Contable: Hacia un Modelo de Representación Neuronal”, análisis realizado por el docente Marco Antonio Machado (Univ. de Antioquia, 2002) en el que se hizo una comparación entre la representación contable y la representación neuronal como un acercamiento a la realidad que subyace en la empresa, la comunidad y el Estado, y que permite un enfoque integral que facilite una visión multidimensional de la compleja realidad estudiada por la contabilidad. Igualmente se realizó una revisión de las ponencias presentadas a los Congresos de Contadores Públicos de Colombia, pero no se halló referencia al tema tratado en este proyecto.

En el contexto internacional pueden examinarse algunos trabajos como “Teoría de la Comunicación y Teoría de la Semiótica: su incorporación en el proceso de formación del Contador Universitario de Chile” (Univ. Católica del

Norte, Chile, 2000) trabajo realizado por el docente Oscar Manuel Vergara, en el que se destacó la importancia de la semiótica como base de la comprensión de las formas principales de la actividad humana, debido a que provee de un lenguaje general aplicable a cualquier otro lenguaje y por ende aplicable a la expresión contable y a los signos específicos que son usados en la contabilidad; José María Fernández Pirla en su libro “Teoría Económica de la Contabilidad” referencia *la cuenta y la partida doble* como elementos de representación económica. “La Representación Contable y la Realidad” de Richard Mattessich (Canadá, 2003), donde presenta una explicación particular sobre la realidad por medio de un modelo que él llama Capascebolla, para así dar a comprender el tipo de realidad al cual pertenece la contabilidad y la forma como ésta representa los hechos adscritos a su campo de aplicación. “Contabilidad por Fichas en el Antiguo Medio Oriente” artículo escrito por Denise Schamandt-Besserat (Estados Unidos, 1995), esta arqueóloga plantea en su escrito una nueva teoría sobre el origen de la contabilidad en la cual ésta tiene sus inicios hacia el año 8000 A.d.C. a través de unas fichas contables hechas de barro las cuales representaban transacciones económicas.

5. JUSTIFICACIÓN

Existen diferentes razones por las cuales resulta justificable la realización de este estudio, pero en aras de precisión, se argumentará desde las perspectivas de novedad, necesidad, utilidad práctica y aporte disciplinal, como corresponde para este tipo de trabajos de investigación.

5.1 Novedad

Una vez hecho el estudio de antecedentes de la temática abordada, se debe admitir que el tema de semiótica contable se ha trabajado, especialmente en el sentido de la representación contable, aunque pocas veces en el análisis de los signos que componen la disciplina y profesión, por lo anterior este trabajo se convierte en una propuesta novedosa ya que no se han realizado hasta el momento trabajos que presenten un acercamiento a la partida doble desde la semiótica, es decir, que ésta sea observada como un signo de representación de los hechos contables que hacen parte de la racionalidad metódica y controladora de la contabilidad; por tal razón puede ser analizada como vehículo sígnico, y de esta forma construir un sentido moderno que permita redimensionar la imagen que se tiene de la partida doble, observando en esta no sólo su estructura técnica sino también todo lo conceptual que encierra esta expresión semiótica.

5.2 Necesidad

Es necesario recontextualizar y darle un nuevo significado a la partida doble, pues no se puede continuar con la idea de que ésta es el instrumento que mantiene anquilosada la contabilidad, ya que es a través de ésta como el contador se acerca a la realidad económica y social para darle una interpretación acorde con los resultados que se obtienen al aplicarla a dicho

signo de representación. De igual forma, esta teorización permite identificar la problemática fundamental de la contabilidad, darle un nuevo sentido y tener acceso a una significación diferente de sus conceptos básicos que se convertirán en pilares para el desarrollo de nuevos elementos conceptuales.

5.3 Utilidad práctica

Estudiar la partida doble desde la semiótica potencia al contable para comprender e interpretar la información en las relaciones sociales, económicas, políticas, tecnológicas y comunicacionales, y dar así un nuevo valor agregado al saber y al quehacer contable. De igual manera, al preocuparse la semiótica por el efecto del signo en aquellos que lo interpretan, también se encarga de develar la confusión que se puede presentar al darle diversos propósitos a signos como la partida doble, que no sólo actúa como mediación sino también como instrumento de control. De allí la importancia de la semiótica en la construcción de elementos conceptuales de la partida doble, que permita a los usuarios interpretar la realidad desde otro punto de vista.

Resulta de gran importancia interpretar las representaciones, más que tratar de interpretar los objetos, pues éstos hablan a través de manifestaciones del fenómeno y lo que se estudia a partir de nuestras formas de ver el mundo son las representaciones.

5.4. Aporte disciplinal

El aporte está dado en la construcción de elementos conceptuales de la partida doble, que permitirá darle una nueva explicación como posible signo de representación que ha caracterizado el saber contable, y el estudio de la semiótica contable permitirá acceder a niveles de reconstrucción y

recontextualización de la disciplina que le darán un sentido diferente, pues se trata de un estudio de la contabilidad perteneciente a un contexto cultural, conformado por signos, para lo cual logra niveles de interpretación y representación. De esta forma parte de la realidad estudiada y vuelve a ella para transformarla con base en una información que posibilita la toma de decisiones en las organizaciones, y en el aspecto teórico se aportan nuevas perspectivas para el desarrollo teórico de la contabilidad.

6. MARCO TEÓRICO

6.1 CONTEXTUALIZACIÓN DE LA PARTIDA DOBLE

El origen de la partida doble es incierto, pero se tiene conocimiento de algunos documentos que registran esta expresión simbólica en la Edad Media, la cual inicia con la etapa final del Imperio Romano, que se caracterizó por un déficit en la producción por efecto de la apropiación de la tierra por parte del Estado, situación que fue aprovechada por los banqueros para incrementar el monto de los intereses, lo que produjo la desvalorización permanente de la moneda. Fue entonces cuando se decidió trasladar las tierras a una serie de propietarios que ofrecieran protección a un grupo limitado de personas llamados vasallos y es a partir de este momento histórico que el sistema imperial romano se reemplazó por el feudalismo, el cual se caracterizaba por:

- ϕ Relación social de producción servil
- ϕ Sólo un porcentaje mínimo de la producción correspondía a siervos, arrendatarios, esclavos, etc., y la mayor parte quedaba en poder del señor feudal.
- ϕ Los gastos del señor feudal eran menores con respecto a los ingresos, por lo tanto se presentó la acumulación del excedente social de producción.
- ϕ La iglesia gozaba de mayor poderío gracias a los diezmos, limosnas, herencias, etc., por las que obtenía cuantiosos ingresos.
- ϕ El comercio fue mínimo, la actividad principal era la agricultura que servía de autoabastecimiento.

Bajo este modo de producción se empezó a medir con más organización lo referido a la apropiación y la contabilidad tenía como objetivo registrar estos bienes y era precisamente la Iglesia quien contaba con mayor poderío feudal, ya que a través de los diezmos obtenía colosales recursos que dedicó a préstamos para distintas actividades, entre las cuales se hallaban las Cruzadas. La Iglesia, convertida en el mayor prestamista de la época, vio la necesidad de llevar el control de sus créditos, por lo cual manejaba la información de cada deudor por separado con el fin de conocer en cualquier momento el saldo que cada persona tenía. Esta práctica propició la creación del libro mayor.

El control realizado por los apropiadores tenía como fin “garantizar que el excedente de producción que recibieran fuera de tal magnitud, que sus intereses no resultasen vulnerados, disminuidos y que el consumo en su feudo privado, no diera cabida a hurtos, o desapariciones de dicho excedente”,² este control no se utilizaba para racionalizar la producción, sino para que los señores feudales y clérigos obtuvieran la información necesaria para distribuir la producción y conocer los usos de la misma.

A comienzos del siglo XI los turcos invadieron Jerusalén, lo que provocó el desplazamiento de la sociedad europea al sur, con el fin de recuperar el santo sepulcro; este flujo permanente de Europa a las Cruzadas, produjo como resultado la prosperidad en cuanto al comercio de ciudades-estado como Venecia, Florencia y Génova, y especialmente de la primera, que se convirtió en una potencia marítima. “Venecia y las otras ciudades estaban listas cuando se necesitaban sus servicios para el transporte o el acarreo de mercancías, y se beneficiaban al mismo tiempo de acuerdo con la

² ARIZA B., Danilo. La Vitalidad de la Partida Doble. Tercer Simposio Nacional de Investigación Contable y Docencia, Santa Fe de Bogotá: CCINCO, 1995. pág 9.

demanda”.³ Las Cruzadas dinamizaron el comercio porque crearon nuevas necesidades de consumo al conocer nuevos productos.

Entre los siglos XIII a XVII se presentó en Europa, especialmente en Inglaterra, una lucha permanente por el poder económico y político, pero a pesar del desarrollo que traía el advenimiento del capital comercial y acompañado de éste, el capitalismo, algunos comerciantes que formaban la baja nobleza trataron de frenar el avance revolucionario, pues querían utilizar su poder para construir sus propios monopolios.

La crisis de la sociedad feudal occidental se dio en los siglos XIV y XV, donde “la mejora en la situación de los productores y la ampliación de la producción de mercancías aceleraron el proceso de diferenciación social del cual surgieron las relaciones de producción burguesas”.⁴

El comercio es uno de los antecedentes vitales de la partida doble. Un comercio que se dio en la fase productiva del capitalismo cuando se hizo mas evidente el desarrollo de la partida doble, ya que inicialmente ésta tuvo un desarrollo paralelo al de la organización y el control que y tenía como substrato económico y jurídico el de la independencia de la organización y su(s) propietario(s).

Con la actividad comercial y bancaria a gran escala, apareció como otro de los elementos vitales de la partida doble el crédito, considerado importante porque con él surgió la necesidad ya no sólo de registrar lo que se poseía,

³ LITTLETON, A.C. “*Los Antecedentes de la Contabilidad por Partida Doble*”. En: Estudios Contemporáneos Sobre la Evolución del Pensamiento Contable. 1ª ed., México: Ediciones Contables y Administrativas, S.A., 1979. pág 30.

⁴ ARIZA B., Efrén Danilo. “*Las Relaciones de Producción y la Partida Doble*” En: Revista Legis del Contador N° 2. Bogotá: Legis Editores, 2000. pág. 103.

sino lo que se debía y de esta forma se empezó a distinguir la relación riqueza–propiedad.

El desarrollo del comercio y el incremento de las operaciones dieron pie a la necesidad de construir un sistema de cuentas, agrupando elementos de igual naturaleza en cuentas bien diferenciadas, de esta forma se podía tener mayor control sobre las variaciones del patrimonio. “Igual se observó, que toda mutación en la composición o en el valor del patrimonio tenía un punto de partida y otro de aplicación repercutiendo simultáneamente en dos cuentas. De aquí se deriva el gran principio técnico de la partida doble, a cada cargo debe corresponder un abono equivalente y viceversa”.⁵

Se generó en los dueños de negocios la necesidad de utilizar la información contable que les permitiera controlar sus propiedades y sus excedentes, y es así como la contabilidad se constituye en una herramienta importante para el comerciante. Para ese entonces, existía una identidad entre el dueño y su negocio y la contabilidad reflejaba esa identidad bajo el sistema de partida simple, en el cual no se registraba todo el acontecer económico, sino lo que el propietario consideraba significativo. En este sistema

“únicamente existen cuentas personales (deudores, acreedores, clientes, corresponsales, etc.). El movimiento y situación de todos o de algunos de los elementos patrimoniales, esto es, de las “cosas” tales como caja, mercaderías, instalaciones, inmovilizaciones, etc., son anotados en libros y registros auxiliares, sin trabazón ni relación directa alguna entre si ni tampoco con las cuentas personales”⁶

⁵ ARIZA. La Vitalidad de la Partida Doble. Op.cit. pág 8

⁶ BOTER MAURI, Fernando. Las Doctrinas Contables. Madrid: Ed. Juventud, 1959. pág. 316

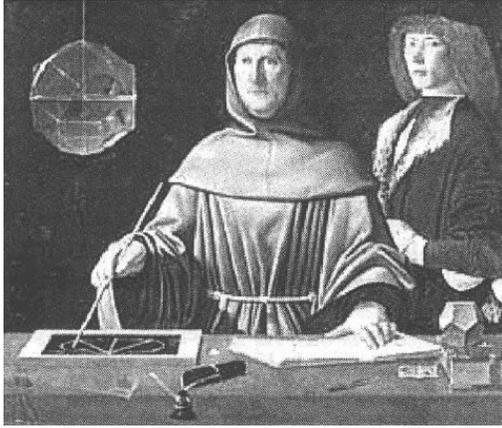


Figura 1. Fray Luca Paciolo

Es visible entonces que la identidad entre el dueño y el negocio se convertía en un problema para la contabilidad, ya que la información no era confiable ni se ajustaba a las exigencias que se desprendían de los nuevos marcos económicos; en ese momento algunos religiosos de la época, entre ellos Luca Paciolo, difundieron e impulsaron la técnica empírica veneciana llamada Partida Doble. El 10 de noviembre de 1494 se publicó el libro de Paciolo: *“Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita”* que quiere decir “Recopilación sobre Aritmética, Geometría, Proporciones y Proporcionalidades”; en él explicó un sistema de contabilidad que se dividía en dos partes: la primera se refería al inventario y la segunda a la técnica que se requería para el Diario y el Mayor.

El tratado de Paciolo surgió como respuesta a la demanda económica de un sistema estandarizado para registrar las transacciones mercantiles, que como ya se ha indicado eran cada vez más amplias. Paciolo no fue el inventor del método veneciano, pero dado su contacto continuo con los comerciantes (que eran quienes utilizaban este método) pudo realizar una recopilación y explicación clara del sistema por partida doble.

Lo primero que recomendó Paciolo a los comerciantes era hacer un inventario de todo lo que se poseía, relacionando las cuentas por orden de movilidad, en este caso se empezaba por caja. No hay claridad respecto al

criterio de valoración que se utilizaba en esta época, aunque todo parece indicar que se optaba por el precio de mercado.

La parte primera del tratado se refería al inventario, el cual era una lista detallada de todo lo que se poseía, incluidas las deudas. Al respecto Wilmer L. Green manifiesta que “el inventario debe incluir la fecha en que fue tomado, el lugar en que se llevó a cabo y mostrar el nombre del propietario. Observa que el inventario se debe terminar en la misma fecha en que se inicia, lo cual demuestra que está consciente de las tentaciones de cometer errores, que han existido desde que el hombre fue creado”.⁷ Lo anterior denota la condición de control al llevar el inventario y en la forma como se procedía a hacerlo.

La segunda parte que trata de la técnica del Diario y el Mayor se inició con la explicación del Memorándum que era un libro borrador en el que se registraban en orden cronológico todas las operaciones mercantiles llevadas a cabo por el comerciante, éstas se escribían de forma detallada para luego ser trasladadas al libro Diario; una de las razones de la existencia de este libro eran las diferentes monedas utilizadas en el siglo XV, pues en él se debían registrar todas las transacciones con la moneda original y luego se reducían a un común denominador para ser registradas en el diario. Paciolo recomendaba que cada vez que un asiento se pasara al Diario se debía trazar una raya diagonal sobre el memorándum para evitar cometer errores como repetir un registro u omitir alguno.

⁷ GREEN, Wilmer. “Breve Resumen de la Vida de Luca Pacioli”. En: Estudios Contemporáneos Sobre la Evolución del Pensamiento Contable. 1ª ed., México: Ediciones Contables y Administrativas, S.A., 1979. pág 50.

Es de resaltar la forma en que el gobierno controlaba las operaciones de los comerciantes a través de un Cónsul que se encargaba de revisar los asientos antes de que estos fueran trasladados al Diario, como lo expresa Wilmer Green:

Era costumbre que antes de correr un asiento, el comerciante presentara sus libros al Cónsul de la ciudad en la que estaba operando. El comerciante debía informar a este representante del gobierno que esos libros le pertenecían y que deseaba usarlos en forma correcta y adecuada en su negocio, que intentaba registrar en los libros monedas específicas de uso corriente y que le proporcionaría al cónsul cualquier información que solicitara... Debe mencionarse que en esta época, al igual que en los siglos anteriores, sólo se tenía que mostrar la deuda de una persona registrada en el Mayor para proceder a citarlo a juicio. En la época de Paciolo los comerciantes honrados llevaban sólo un juego de libros; pero los que tenían otras intenciones llevaban dos juegos de libros, uno de ellos para mostrarlo al comprador y el otro para el vendedor.⁸

Paciolo diferenciaba muy bien el efectivo y el capital, donde el primero era el dinero y el capital todo lo que se poseía, por esta razón el primer asiento que se realizaba en el Diario era el registro del inventario inicial con abono a la cuenta capital, que siempre debía figurar como acreedora,⁹ tanto en el Diario como en el Mayor. En el Diario se realizaba un asiento por cada deudor y cada acreedor, es decir, si había 20 registros en el inventario inicial se harían igualmente 20 en la cuenta capital.

⁸ Ibid. Pág. 51

⁹ Con Paciolo se da inicio a la doctrina de la personificación donde uno de sus rasgos característicos era que cada cuenta se relacionaba como una persona con capacidad de ser deudora o acreedora.

Para llevar el libro mayor Paciolo recomendaba un índice alfabético en el que se pusiera el nombre de cada cuenta deudora y acreedora, se iniciaba con la cuenta caja la cual llevaba abono a la cuenta capital y como ésta era la que más registros tenía se llevaba una hoja por cada cuenta¹⁰ y además las que eran deudoras aparecían al lado izquierdo y las acreedoras al lado derecho.

Al igual que al pasar los registros del Memorándum al Diario se trazaba una raya, en el paso del Diario al Mayor se hacía lo mismo, además, en el margen izquierdo del Diario se indicaba al lado de cada asiento el número de la página del Mayor en la que se podía encontrar ese cargo.

Aparte de los libros de contabilidad Paciolo también recomendaba llevar diversas cuentas de gastos que resultaban indispensables para conocer las causas de la formación del beneficio o pérdida del negocio.

Al terminar el año se recomendaba hacer el cierre, que en la actualidad se llama “ejercicio contable”, abriendo en el Mayor una cuenta que equivale a pérdidas y ganancias, y trasladando el saldo final a la cuenta capital.

Al utilizar la partida doble se empezó a clasificar la empresa como persona jurídica, la cual tenía una personalidad distinta de la del propietario que se encontraba representado por la cuenta capital. Las cuentas representaban valores, por lo tanto serían deudoras o acreedoras según recibían o entregaban, de lo cual se infería que en toda operación no hay deudor sin acreedor y viceversa.

¹⁰ En el Mayor ya no se llevaba el mismo orden cronológico como en el Diario, sino que se hacía una clasificación por cada una de las cuentas para poder conocer el saldo de cada una de ellas.

Paciolo no fue el inventor de la teoría de la personificación de cuentas, simplemente describió y explicó las prácticas de los comerciantes de su época, pues él “se encuentra con unos humildes y anónimos ragioneri, sin estudios ni conocimientos sobre derecho, que han llegado a establecer en sus libros de cuentas que determinados grupos o conjuntos de cosas pueden considerarse como capaces de ser deudores o acreedores no sólo entre sí sino también en relación con personas físicas”.¹¹ Y Paciolo que conocía muy bien el derecho canónico de su época, en el cual se hablaba de un “ente” que es llamado persona, aplica este principio para formular la teoría de la personificación de cuentas y para dar el primer paso en la distinción entre empresa y propietario.

Luca Paciolo, por su especial condición de eclesiástico, sabía y entendía perfectamente que el convento debía considerarse como una persona distinta de las personas físicas de los religiosos que formaban dicho convento, y también sabía y entendía que las cosas propiedad del convento no eran propiedad ni particular ni indivisa de los monjes, sino única y exclusiva de ese “ente”, de esa persona llamada convento.¹²

La partida doble, apareció entonces, como resultado de un complejo proceso social y económico en el que se buscaba un control mucho más “racional” de la riqueza. Con el surgir del Renacimiento, la partida doble aparecía no sólo como una “técnica” eficiente de registro, sino ante todo, como un constructo cognitivo que buscaba la representación de los hechos económicos y su posterior comprensión a través del análisis de los movimientos representados. De esta manera, “la partida doble encontró en el medio renacentista y en el auge del comercio que acompañó a este período

¹¹ BOTER MAURI, Fernando. Op. cit. pág. 68

¹² Ibid. Pág. 67

histórico un caldo de cultivo idóneo para su difusión por el mundo entonces conocido y, en consecuencia, para su definitiva consolidación como un método de representación de la actividad económica de los comerciantes”.¹³

Renacimiento y partida doble se presentan, en consecuencia, unidos, como claro exponente de la vinculación de esta última a la cultura y a los valores intelectuales de la época histórica en que se produjo su generalización. La inquietud científica del momento, el desarrollo de la escritura y de la aritmética y el florecer del comercio, con la utilización del crédito y con el incipiente nacimiento del capital productivo, fueron, sin duda, factores presentes en este momento histórico, que favorecieron la implantación y difusión de la partida doble.

Pero si resulta atractiva la vinculación entre Renacimiento –cultural y económico– y partida doble, no lo es menos la manera en que ésta contribuyó a potenciar y a difundir los valores económicos de la época, en una relación mutua en la que no es fácil delimitar a priori: cuál es la causa y cuál el efecto.

La partida doble es producto de una época y se difunde rápidamente porque responde a los valores imperantes en la misma. La óptica dual con que contempla una transacción, así como la manera en que describe las notas esenciales presentes en todo hecho económico, se identifican con la mentalidad del hombre de negocios. Pero, al mismo tiempo, la utilización de la partida doble potencia esta visión organizada y organizadora de la actividad mercantil.¹⁴

Después de Paciolo aparecieron otros autores como Angelo Pietra y Ludovico Flori que distinguieron entre los conceptos de empresa y propietario. Para estos autores el objeto de la contabilidad no es sólo el cálculo del beneficio o pérdida, sino que también debe ocuparse de las variaciones del patrimonio; además Flori agrega que “el balance de comprobación de sumas puede establecerse en todo tiempo, para comprobar si se han cometido errores de

¹³ TUA P., Jorge. Prólogo al libro Historia de la Contaduría Pública en Colombia Siglo XX. 2ª ed., Santa Fe de Bogotá: Universidad Central, 1994. pág. 2

¹⁴ Ibid. pág. 4

traspaso, pero que el verdadero “Balance” es aquel que se hace al fin del ejercicio con expresión de los saldos de cada cuenta”.¹⁵

Hasta principios del siglo XVIII el libro Mayor se presentaba con una gran cantidad de cuentas para cada clase de artículo, sin clasificación y esto no permitía hacer un estudio racional de la composición del Activo y Pasivo.

Aparecieron entonces autores como Matthieu de la Porte y Edmond Degrange de Nancy que propusieron la simplificación del libro Mayor, establecieron cinco cuentas generales que debían ser las únicas en abrirse en el libro, con el argumento de que éstas constituían el objeto principal de la actividad del comercio, estas cuentas eran: Mercaderías generales, caja, efectos a cobrar, efectos a pagar, pérdidas y ganancias, y la cuenta de capital. Estos autores no construyen una doctrina, pues sólo se limitan a cuestiones prácticas de cómo debe llevarse de forma simple el libro Mayor.

Courcelle-Seneuil fue el primero en estudiar de forma conjunta la contabilidad comercial, industrial y pública, y además distinguió entre contabilidad y teneduría de libros. Consideró tres grupos de cuentas, 1. Las del propietario: capital y pérdidas y ganancias; 2. Las de objetos de comercio: mercaderías, efectos a cobrar, efectos a pagar, caja, etc. y 3. Las cuentas personales. También propuso que al inventariar las mercancías éstas debían ser valoradas a precio de costo o si en el mercado se estimaban a precio inferior, ese era el que correspondía.

¹⁵ BOTER MAURI, Fernando. Op. cit pág 64

Los autores mencionados en los párrafos anteriores (Paciolo, Pietra, Flori, de la Porte, Degrange y Courcelle) fueron los difusores de la llamada doctrina de la personificación, la cual en opinión de Fernando Boter se puede resumir de la siguiente manera:

- ϕ La empresa tiene personalidad propia, distinta de la del propietario.
- ϕ El conjunto de activos, pasivos, cosas, bienes, derechos, acciones y valores constituyen el patrimonio de la empresa, el cual debe figurar en el inventario.
- ϕ Las cuentas se clasifican en personales e impersonales.
- ϕ Se establece una ficción y es la de personificar las cuentas impersonales.
- ϕ Las cuentas personales pueden ser deudoras o acreedoras como consecuencia de haber recibido o de haber entregado diversas clases de cosas o valores.
- ϕ La cuenta capital representa al propietario de la empresa, por lo tanto pertenece al grupo de las cuentas personales.
- ϕ La cuenta de pérdidas y ganancias también representa al propietario de la empresa, y éste es deudor por las pérdidas y acreedor por los beneficios.

A esta doctrina de la personificación se le pueden formular dos objeciones principales: 1) la ficción que implica la personificación de cuentas impersonales y 2) La sencillez de la doctrina, ya que algunos opinan que para

que una teoría pueda ser reconocida con valor científico ésta debe tener un lenguaje oscuro para un círculo limitado de personas.

Con respecto a estas objeciones, la primera se puede tomar como acertada, pues para la época este simil pudo dar resultado para efectos de entender la dinámica de las cuentas y la segunda definitivamente no encaja, pues la validez de una doctrina se da en sus argumentaciones y no en el tipo de lenguaje que utilice y menos si no es muy comprensible, pues este tipo de conocimiento no tiene que ser limitado para un pequeño grupo de personas, de lo contrario no se podría hablar de la general aceptación por parte de un grupo social.

Continuando con el contexto en el cual se desarrolló la contabilidad, se tiene que con el auge de la actividad mercantilista, el sistema de producción evolucionó desde las células económicas familiares hasta los talleres artesanales. Más adelante se asociaron los gremios de patrones y con la acumulación de capital consideraron de manera especial los instrumentos de trabajo que, con el adelanto tecnológico, los dotó de movimiento y propició la creación de la máquina que se convirtió en el motor de la revolución industrial.

Apareció entonces la primera fase del capitalismo caracterizada por una transición que operó en dos vías: “la revolucionaria en la que el productor se convierte en comerciante y capitalista, y la retardataria del comerciante convertido en rentista y miembro de la baja nobleza”.¹⁶ También se caracterizó por un trabajo barato predominantemente doméstico artesanal,

¹⁶ ARIZA. Las relaciones de producción y la partida doble. Op. cit. pág. 103

aunque este trabajo fue limitado, pues los diferentes núcleos sociales seguían ligados al trabajo de la tierra, es decir a la agricultura.

En el siglo XVIII, debido al avance tecnológico los instrumentos de trabajo fueron más complejos y por tanto más costosos, aunque la complejidad cada vez reciente de los medios de producción hacia que fueran inaccesibles para los pequeños productores, es de resaltar que en el escenario de objetivación social de las mercancías (el mercado), éstas disminuían de valor, esencialmente por la reducción de su magnitud, la cual se manifiesta en el tiempo social de producción. Se dio entonces la división de clase entre los artesanos, los que tenían la tierra y los que dependían del tejido o del trabajo, pues ya habían perdido sus propiedades; se observó entonces una “progresiva polarización de la sociedad en dos clases, burguesía y proletariado”.¹⁷

Pero a pesar del desarrollo del capital comercial o del auge mercantil de los siglos XV y XVI, el proceso de consolidación del capitalismo fue a largo plazo, pues durante el siglo XVIII se presentó una crisis económica debido al reducido mercado interno¹⁸ y la baja oferta y demanda de bienes, pues los núcleos sociales seguían trabajando en la producción agrícola para garantizar su autosostenimiento y lo que se vendía en el mercado se utilizaba para pagar la renta, por lo que no quedaba dinero para comprar herramientas industriales.

Según el profesor Danilo Ariza, citando a Maurice Dobb, en los siglos XVI y XVII coexisten en Europa dos racionalidades: una de tipo material y otra formal; la primera se caracterizaba por ser una

¹⁷ Ibid. pág. 108

¹⁸ La nobleza no consumía suficientes artículos de lujo.

acción social de carácter económico orientada por pautas de valor, en donde la nobleza reclama participación económica acorde al grado de ésta, lo cual se afianza por el ejercicio de un poder materializado en el contrato de servidumbre, la otra racionalidad que emergía era de carácter formal en torno a la gestión económica que en busca del lucro era impulsada por comerciantes, campesinos y arrendatarios y los más avanzados artesanos.¹⁹

El cambio de racionalidad económica también implicaba un cambio al interior de la contabilidad se formaban nuevas doctrinas, una de ellas la llamada materialista, expuesta en 1735 por Huscraft Stephens, donde mencionó conceptos como patrimonio, cuenta, etc.

Sobre el patrimonio mencionó que en el momento en que se admite que la empresa tiene una personalidad propia distinta del propietario, se debe admitir que esta tiene un patrimonio el cual se encuentra integrado por:

1°. Bienes, derechos y acciones de toda clase que son propiedad de la Empresa o que resultan a favor de la misma, cuyo primer grupo se designa con el nombre de Activo.

2° Créditos y obligaciones de toda clase en contra de la Empresa, designándose a este grupo con el nombre de Pasivo.²⁰

Se observa de esta forma que se empieza a construir la estructura del balance como se conoce actualmente. Además, Stephens también mencionó el inventario patrimonial como el documento contable donde se relacionaban los bienes, derechos y obligaciones de la empresa, registrando cada grupo

¹⁹ ARIZA. Op. cit. pág. 107.

²⁰ BOTER M., Fernando. Op. cit. pág. 155.

en la cuenta correspondiente sin olvidar el detalle de separarlas entre cuentas del Activo y cuentas del Pasivo.

Con respecto a la cuenta para este autor era un concepto abstracto que representaba bienes, valores, derechos, obligaciones y transacciones. Y éstos se encontraban representados materialmente en un estado numérico en los libros de contabilidad.

Recomendaba también que todas las operaciones mercantiles de la empresa que se produjeran durante el periodo debían ser contabilizadas en forma adecuada, ya que la constante actividad de la empresa producía modificaciones en las cuentas patrimoniales traduciéndose materialmente en aumentos y disminuciones de los derechos y obligaciones que constituyen el Activo y el Pasivo y de ésta forma se lograban conocer no sólo los resultados sino también las causas de los beneficios o las pérdidas del negocio.

Otro de los grandes autores de la contabilidad fue Guiseppe Cerboni, quien en 1886 dio a conocer su obra *La Ragioneria scientifica*, donde expone sus ideas sobre contabilidad. En primer lugar Cerboni trata de apartarse al máximo de la ficción creada por la teoría de la personificación de las cuentas y construye una teoría personalista.

Para ello declara que las personas que administran el patrimonio de la hacienda o que toman parte en dicha administración (agentes y corresponsales) tienen relaciones jurídico-contables con el propietario, y como consecuencia establece la distinción entre propietario y gestor, y que las “cuentas” son parte accesoria de los mencionados agentes y corresponsales para poder representar las referidas

relaciones de derechos y obligaciones existentes entre el propietario y sus agentes corresponsales.²¹

La diferencia entre la teoría de la personificación y la teoría personalista consiste en que mientras en la primera las cuentas pueden ser objeto de una situación deudora o acreedora, en la segunda las cuentas son personales de derechos y obligaciones a cargo de quien maneje la administración de la empresa. Por ejemplo, con la cuenta de caja mientras que en la doctrina de la personificación ésta es deudora o acreedora según el caso, en la doctrina personalista el deudor es el responsable del dinero de la caja.

La teoría de Cerboni se basa en seis proposiciones generales:

- ϕ En toda empresa el propietario entra en relación con unos agentes encargados de administrar y éstos a su vez adquieren unas obligaciones con el propietario.
- ϕ La propiedad y la administración de la empresa son diferentes.
- ϕ La administración es un hecho distinto a tener la custodia de la empresa, pues quien administra es responsable materialmente.
- ϕ Todo deudor tiene un acreedor y viceversa. (principio de la teoría de la personificación).
- ϕ El propietario es acreedor de la empresa y deudor del pasivo de la misma.

²¹ Ibid. pág 171.

- ϕ La cuenta que corresponde al propietario sólo varía por el hecho de pérdidas o beneficios o por la ampliación o reducción del capital inicialmente aportado.

En el ámbito industrial la productividad de la máquina fue mejor que la actividad manual, por lo tanto fué mayor el número de artículos producidos y vendidos, y por consiguiente más amplias las ganancias. Apareció aquí de nuevo en primera fila el trabajo contable para ejercer control sobre las utilidades que generaba la industria y para resolver un nuevo problema: determinar el costo de los artículos que se producían y del cual dependía el precio de venta; es así como la contabilidad de producción, que tuvo su auge en el siglo XX, se llamó contabilidad de costos, ya que el proceso de producción industrial hizo que fuera esencial valorar los bienes de acuerdo con sus elementos constitutivos.

El nuevo tipo de producción implicó una mayor cantidad de artículos elaborados, los cuales debían ser vendidos en corto tiempo a fin de reiniciar nuevamente el ciclo de producción y como la venta rápida no siempre podía ser de contado, apareció el crédito, que el industrial utilizaba para adquirir sus materias primas y a su vez entregaba los productos manufacturados mediante este sistema de crédito a los comerciantes. El papel de la contabilidad en este caso fue el de dar cuenta y razón del patrimonio de quien obtenía el crédito, así como de las variaciones que éste experimentaba.

El concepto de cuenta también cambió, ya no se tomaban como personas contables sino como valores que representaban partes de un patrimonio que experimentó variaciones que podían ser positivas o negativas, por ende, el

patrimonio fue sujeto de derechos y obligaciones, estos dos factores son los activos y los pasivos.

La partida doble desde el siglo XIX establecía formalmente que la entidad y no los propietarios adquirirían derechos y obligaciones frente a terceros, pero ahora con fundamentación jurídica normativa. La partida doble en este sentido identifica al propietario como un tercero (aunque muy especial), que reclama un control muy concreto respecto al aporte de capital que ha de conservarse, y respecto a la participación en las utilidades. Capital y utilidades han de identificarse y conservarse con precaución inequívoca.²²

El cambio en el concepto de cuenta se da gracias a la teoría de la cuenta-valor iniciada por Fabio Besta quien escribió una obra llamada *La Ragioneria* que consta de tres volúmenes. El primero hace referencia al patrimonio, la organización administrativa y la valoración de los elementos que constituyen la riqueza. El segundo volumen consta del estudio del inventario, del control de los actos administrativos, de las anotaciones contables en general y de la contabilidad por partida simple. En el tercer y último volumen se ocupa de la partida doble y de la rendición de cuentas.

Su tratado es un estudio histórico-crítico del desarrollo de la contabilidad, en el que expone además las que él considera las nuevas doctrinas contables que sustituyen la doctrina clásica de la personificación de cuentas, ya que Besta es uno de los principales autores que más criticó dicha doctrina, y por último también hace una exposición del concepto de administración de la empresa. Pero definitivamente el grueso del trabajo de este autor se centró en el concepto que tenía de cuenta, el cual se basaba en la noción económica del valor, la que describió de la siguiente manera:

²² Ibid. pág. 125.

Una serie de anotaciones referidas a un objeto determinado conmensurable y mutable, efectuadas con la finalidad de registrar las condiciones y medidas de tal objeto en un instante dado y de registrar también las mutaciones que va experimentando, para poder dar razón del estado de este objeto en un determinado momento...Las mutaciones que pueden experimentar las cuentas en cuanto a su “valor” pueden ser: a) positivas: mutaciones que aumentan el Activo, y también mutaciones que disminuyen el pasivo. b) negativas: mutaciones que disminuyen el Activo, y también mutaciones que aumentan el Pasivo.²³

Para Besta las cuentas en sus debitos y créditos no representaban derechos y obligaciones, sólo las mutaciones de los elementos patrimoniales, por lo tanto el factor principal es el valor de la cuenta. Adicionalmente

“Besta clasifica las cuentas en tres grupos generales a saber:

1. cuentas destinadas a los elementos patrimoniales, subdividido en dos grupos: cuentas de bienes, cuentas de capital, cuentas de créditos y débitos de cuentas de ejercicio (gastos generales, gastos primer establecimiento, etc.).
2. Cuentas derivadas, que se subdividen en: cuentas derivadas de capital (destinadas a representar el capital inicial y que, por lo general, son una sola y única cuenta) y cuentas de gestión (destinadas a registrar los aumentos activos y pasivos y las disminuciones activas o pasivas).
3. Cuentas de orden, destinadas a tener memoria o a estadística de determinados hechos (por ejemplo cuentas a depósito y a depositantes)²⁴.

²³ Ibid. pág. 182.

²⁴ Ibid. pág 183.

Besta estableció unas reglas para tener en cuenta a la hora de redactar un asiento:

- ϕ Se debía tener en cuenta si la mutación afectaba el Activo o el Pasivo y se analizaba la debida separación.
- ϕ Se debía determinar el valor de cada registro.
- ϕ Los registros efectuados en el Activo y en el Pasivo debían dar sumas iguales.

Uno de los aportes más importantes hechos por Fabio Besta es la afirmación que hizo sobre la característica principal de la contabilidad, la cual era para éste autor el control de la administración de la empresa. Este es un punto a destacar ya que en la actualidad el control es un factor importante a la hora de hablar sobre objeto de estudio de la contabilidad.

Gomberg formuló la teoría causal, en la que expresó que la contabilidad tenía por objeto la actividad económica de la empresa con el fin de conocer las causas y consecuencias del funcionamiento de la misma y además que la finalidad de esta actividad económica era obtener beneficios. Él no comparte la idea de que la contabilidad tenga por objeto el registro de la gestión patrimonial de la empresa.

El principio de causalidad es enunciado por Gomberg cuando afirma que la empresa produce operaciones mercantiles y en éstas se debía distinguir el punto de partida y de llegada, dando lugar a una doble inscripción, una en la

cuenta de causa y otra en la cuenta efecto, y al final el efecto que estaba en el activo, debía ser igual a la causa, que se encontraba en el pasivo.

Dumarchey y Delaporte son otros expositores de la doctrina de la cuenta-valor, el primero manifestaba que el valor y la economía política eran las piedras angulares de la contabilidad, definía el balance como la expresión de la relación que existe entre $A=P+S$ (Activo=Pasivo+Situación Neta) y Delaporte afirmaba que la base de la contabilidad es la operación económica y no el patrimonio como lo afirmaban otros autores (por ejemplo Huscraft Stephens), define la cuenta como “una área, un espacio simple en el cual se clasifica la numeración de los movimientos de un valor, en cantidad y precio, tomando separadamente sus aumentos y sus disminuciones”.²⁵

La teoría dinámica expuesta por Smalenbach, se podría decir, fue el principio de la formulación del estado de pérdidas y ganancias, pues estableció que estas cuentas tenían igual o mayor importancia que las del balance ya que mostraba de forma resumida los movimientos durante el período contable, mientras que el balance presentaba la situación resultante de esos movimientos, es decir, que el balance era estático, mientras que las cuentas de pérdidas y ganancias eran dinámicas y determinaban el contenido del balance y no inversamente.

Estos autores creyeron que habían dejado atrás la ficción de la personificación de cuentas, pero en realidad también se encontraban inmersos en la ficción de un universo artificioso dentro del cual existían cosas que eran afectadas por movimientos, incluidas las cuentas personales que eran vistas como cosas aunque en su representación real fueran personas.

²⁵ Ibid. pág. 208.

Una de las funciones de la partida doble es alcanzar un grado de homogeneidad en la contabilidad y para lograr este propósito debe optar por uno de los dos criterios de ficción; el primero, a cada cuenta impersonal considerarla como persona con capacidad de ser deudora o acreedora, o la segunda, atender únicamente al concepto de valor para todo tipo de cuenta. Esta homogeneidad es necesaria para que la partida doble pueda ser utilizada.

En la doctrina de la cuenta valor, la persona se desplaza a segundo plano, de manera que, a diferencia de la doctrina clásica la cual tiene su objeto en la persona (incluyéndose las cuentas de cosas) que puede ser sujeto de derechos y obligaciones, y que distingue entre deudor y acreedor, en esta doctrina el objeto es el valor de la cuenta y allí se habla de débito y crédito según sea el caso.

Continuando con el contexto en el cual se desarrolló la contabilidad por partida doble; las empresas seguían creciendo y demandaban cuantiosos aportes para asegurar una rentabilidad a futuro, se hizo difícil entonces para una sola persona tomar el riesgo de hacer una inversión elevada, así que la empresa personal se convirtió en colectiva; como es natural, los socios tenían el interés de preservar su inversión, y como todos no podían administrar, se creó la figura del administrador independiente (gerente), pero existía el riesgo de que esta persona manejara los recursos de la empresa en beneficio propio, apareció entonces el contador, persona capaz de elaborar e interpretar la información que arroja esta actividad económica y se convirtió en garante para los inversionistas o socios.

Durante el siglo XIX, el gobierno inglés advirtió que los impuestos recaudados del sector agrícola no eran suficientes y que por lo tanto el sector industrial debía tributar, así que para establecer la política de recaudo, el gobierno tomó como referencia los estados financieros y evidenció la veracidad de éstos a través de la figura del contador que estaba capacitado para elaborarlos y que era independiente de la gerencia y de los socios. El Estado vio la importancia de la contabilidad y de la profesión del contador y decidió reglamentarla concediéndole el carácter de profesión liberal.

La siderúrgica y la mecánica crecían más rápido que la industria textil y comenzaron a surgir grandes industrias que concentraban cuantiosas sumas de capital que permitieron sacar del mercado a las pequeñas y medianas empresas, es así como nacieron los monopolios que requerían un aporte importante de capital y para ello estaban los bancos, entidades firmemente interesadas en la actividad industrial. Desde entonces no era raro encontrar industriales como directores bancarios o a éstos desempeñándose como directores de empresa. Fue el inicio de la época del capital financiero que tuvo consecuencias en el desarrollo del proceso de información contable.

Estos monopolios decidieron extender su producción a otras naciones para lo cual necesitaron evaluar el rendimiento de la inversión en otros países y fueron los contadores los encargados de aportar tal información. Pero también existió la posibilidad de que los contadores se unieran con los gerentes para cometer fraudes en contra de los intereses de los accionistas y por esta necesidad apareció la figura del auditor externo, que es el encargado de velar por la inversión de cada socio. Ahora bien, a cada Nación llegaban diferentes monopolios con contadores extranjeros que integraron firmas de auditores con el pretexto de enseñar y difundir los procedimientos de auditoría externa.

Surgió luego otra necesidad para los dueños de los monopolios y fue conocer la información contable de la matriz y las sucursales en conjunto, para tal fin la contabilidad desarrolló procedimientos que permitieron elaborar lo que se denominó estados financieros consolidados.

También se hizo necesario un análisis financiero que ofreciera una visión más exacta de la productividad y rentabilidad de la empresa, estos elementos guías permitieron orientar la definición de gasto, ingreso, costo y por lo tanto qué cuentas debían intervenir en el estado de pérdidas y ganancias y cuáles en el balance general. Se le suma a este acontecimiento que en 1912 Héctor Blairon formuló en Bélgica un plan de cuentas que fue adoptado por varias empresas belgas.

Otro de los grandes acontecimientos que repercutió en la disciplina contable fue la gran depresión económica de Estados Unidos en 1929, ello implicó para la contabilidad, la necesidad de buscar una evolución en su técnica y una mejor información contable, ya que el gobierno, los accionistas, los economistas, los inversores, los administradores de empresas y demás interesados reclamaban un mejor trabajo por parte de los contadores.

El Estado debió ponerse al frente de esta emergencia y para esto necesitó ampliar las técnicas de información contable; se empezó a trabajar con base en un presupuesto y con estados contables nacionales que permitieron decidir sobre la revaluación de la moneda, imposición o supresión de barreras aduaneras o sobre programas de inversión nacional o extranjera, etc., dando paso así, al nacimiento de la contabilidad pública.

La tarea entonces era dotar a la contabilidad de una teoría general que le diera bases uniformes a los diferentes procesos contables, en tal sentido los gremios de contadores formaron comisiones y comités que abordaran tal tarea y así poder dar respuesta a las exigencias que el medio les reclamaba.

En 1951 en París se constituyó una comisión internacional encargada de elaborar un plan contable internacional, tenía como secretario a Marcel Mommen un belga que fue el verdadero promotor de los trabajos, quien presentó unos treinta proyectos de plan contable hasta llegar al plan contable internacional aprobado por la comisión el 26 de abril de 1952, este plan se basaba en una clasificación decimal.

Más adelante en países como Francia la preocupación estaba centrada en establecer un Plan General Contable y el 2 de mayo de 1957 el Ministerio de Asuntos Económicos y Financieros estableció un Plan Contable al cual debían ajustarse todas las empresas sometidas al control del Estado.

Continuando en Francia en la década del cincuenta, la contabilidad de empresa era considerada una disciplina secundaria, apartada de reflexiones teóricas y del interés de los dirigentes de empresa, pero lentamente empezó a ser considerada como instrumento de gestión.

Desde esta época se viene considerando con más fuerza la naturaleza económica de la contabilidad y se consideraba que los hechos contables eran una parte de los hechos económicos y que por lo tanto el campo de observación de la contabilidad era más reducido que el de la economía.

Se consideraban dos diferencias entre contabilidad y economía, la primera que la contabilidad era descriptiva mientras que la economía era explicativa y la segunda, la contabilidad era exclusivamente financiera o monetaria, y por lo tanto sólo hacia uso de los hechos económicos traducibles financieramente.

La contabilidad se consideraba casi como un apéndice de la economía, considerando que sus objetivos eran dar orden a los hechos económicos dados en la producción, intercambio, consumo y administración de las riquezas económicas y la determinación de los resultados de estos hechos.

Para Jean Meyer el campo de la contabilidad se encontraba adscrito a la noción de agente así: “la nación se presenta como constituida por una reunión de agentes, de centros autónomos de decisiones, como son las administraciones, el Estado, las familias y las empresas”,²⁶ de esta forma se deducía que la contabilidad de empresa se refería al estudio de un agente en relación con otros y la contabilidad nacional al conjunto de agentes como centros de decisión unidos a la actividad económica.

De esta definición que consiste en vincular contabilidad y agente se derivan algunas teorías que tratan de mostrar los límites de esta definición como son:

- ⊕ Contabilidad de infusorios, propuesta por Eugene de Fages, quien consideraba que la contabilidad era una numeración de unidades en

²⁶ MEYER, Jean. Contabilidad Nacional y Contabilidad de Empresa. 1ª ed. París: Editores Dunod, 1974. pág. 26.

movimiento²⁷, sobre un campo de observación con límites bien definidos.

- ϕ Contabilidad demográfica, de Pierre Garnier, la contabilidad puede tener cualquier campo de observación, por ej., la demografía, pues según este autor el individuo como parte de la nación es un agente económico y la contabilidad puede llevar registro de nacimientos, defunciones, categorías de población, etc., este trabajo se llevaba a cabo sin que la contabilidad perdiera su naturaleza y procedimientos.
- ϕ Contabilidad de camiones, de Marc Reverdy, partiendo del díptico origen–aplicación se analizaba el movimiento de los camiones de una empresa para conocer en cualquier momento sus posibilidades en materia de transporte.

En la medida que pasaba el tiempo se iba diferenciando entre la contabilidad de empresa y contabilidad nacional, las cuales tenían sus objetivos, así la contabilidad de empresa debía:

- ϕ Seguir las variaciones de un patrimonio. “La contabilidad se propone seguir el conjunto así definido, a saber, todas las modificaciones, en materia o en valor, sufridas por una masa de bienes y de derechos, que constituyen la universalidad del patrimonio de una empresa comercial”.²⁸
- ϕ Determinar el resultado (pérdida o ganancia) al final del ejercicio.

²⁷ Los movimientos se refieren a entradas y salidas de valores.

²⁸ MEYER. Op. cit. pág. 32

Y en la contabilidad nacional los siguientes objetivos:

- ϕ Proveer un marco coherente para la información estadística de valor desigual.
- ϕ Establecer la estadística de la renta nacional.
- ϕ Verificar las hipótesis de la economía.

La función de la contabilidad también ha variado, primero se consideraba que debía seguir las variaciones del patrimonio de la empresa, luego la noción de beneficio pasa a ser más importante, sin desmeritar la anterior, y por último con la crisis de 1929 el interés radicó en la utilización más productiva de los elementos de que disponía la empresa, también se empezó a utilizar más eficientemente los elementos de la contabilidad, con el fin de generara información de utilidad en la toma de decisiones.

Se empezó a considerar que el entorno económico al cual estaba adscrita la contabilidad estaba en movimiento y daba lugar a un conjunto de flujos, que eran el valor de bienes, servicios o moneda que se transferían de un polo de la empresa a otro; por lo tanto el concepto de flujo contable se comprendía como salidas durante el lapso de tiempo determinado. Para que el flujo sea real debe implicar la participación de por lo menos dos sujetos económicos.

El flujo se encontraba relacionado con el stock, el cual desde un punto de vista económico se refiere a los bienes y la moneda en poder de un polo del agente, donde cada polo es un conjunto de flujos y stocks. En contabilidad

igualmente se refería a la acumulación de bienes o medios financieros por un agente económico en un momento dado.

La diferencia entre flujo y stock contable estaba dado porque “el primero es un movimiento de una cantidad durante un período y el segundo la situación de una cantidad en un momento dado”.²⁹ Estos conceptos pertenecían a la economía y fueron adaptados en la contabilidad.

Para la economía era importante la interrelación entre empresas, por lo tanto estaba interesada en los flujos intersectoriales, que definen la relación de la empresa con el entorno, proceso que se consideraba debía estar a cargo de la contabilidad.

El flujo tenía un carácter exterior que correspondía con su naturaleza, y se hacía necesario en el plano formal la existencia de nomenclaturas que permitieran clasificar las operaciones, esta clasificación se dio en el plan de cuentas. Los stocks se veían reflejados en las cuentas de balance y los flujos en las cuentas de resultados. Con lo cual se concluye que “toda operación económica provoca en la contabilidad de uno o varios agentes, unos flujos. La contabilidad, en el sentido general del término, se propone analizar estos flujos, agente por agente. Cada análisis conduce a un doble registro en la contabilidad de cada agente estudiado”.³⁰

Se consideraba que el método de partida doble era común a las dos contabilidades (de empresa y nación) pero se entendía la partida doble en el sentido de partida simple avanzada como: a). la división de la cuenta en dos

²⁹ Ibid. Pág. 90.

³⁰ Ibid. pág. 132.

partes, debe y haber; b). utilización de dos anotaciones para cada operación, metodología de verificación (igualdad débitos y créditos); c). el detalle de las operaciones en el diario (registro cronológico de los hechos) y el mayor (registro por cuentas), ya que algunos autores consideran que el registro en estos dos libros es lo que da el nombre a la partida doble; d). la existencia de cuentas de terceros que representan personas reales y cuentas de valores; y la oposición entre cuentas de balance y cuentas de resultados, también se ha reducido al principio de doble imputación.

Desde la década del 40 la explicación de la partida doble se empezó a dar desde el balance, considerado como resumen de la situación patrimonial en un momento determinado donde, “la partida doble sería la expresión, para una empresa, de la constante igualdad que se debe encontrar entre sus bienes, por una parte, y entre sus deudas (y los derechos del empresario) por otra”,³¹ esta situación era solamente jurídica, al expresar bienes y derechos sobre la empresa, pero también se debía hacer una observación desde la naturaleza económica del hecho contable, el cual como movimiento o flujo se debía comprender a partir de los saldos de las cuentas del balance.

Se planteó además que el balance representaba una dinámica en la cual el activo era la situación actual y el pasivo el origen y el destino, es decir, de Pasivo a Activo y de ésta de nuevo a Pasivo, el cual representaba un movimiento circular.

Tomando como base el balance, Lamson³² formuló la siguiente apreciación sobre partida doble:

³¹ Ibid. pág. 147.

³² Para este autor el balance no explicaba sino que era el resultado de la contabilidad.

Todo intercambio tiene dos términos; todo cambio de estado supone un estado de origen y un estado posterior. Habrá siempre dos elementos o dos lugares del patrimonio que serán afectados por un mismo movimiento de valor, y puesto que las variaciones de cada elemento, de cada lugar del patrimonio, se registran en cuentas distintas, todo movimiento de valor, si se registra correctamente, deberá poner en juego dos cuentas. He aquí la significación de la contabilidad por partida doble³³

La partida doble se encontraba relacionada con el principio de causalidad como representación coherente de una serie de sucesos, en la que se presentaba la dualidad causa-efecto, que se consideraba la explicación de la partida doble, donde la causa resultaba de la anterioridad del hecho contable.

Para la contabilidad nacional, la partida doble se convirtió en el método que permitía estudiar los movimientos de valores entre varios sectores económicos, donde a cada sector le correspondía una columna de entradas y salidas, donde un lado representaba bienes y servicios y el otro instrumentos monetarios, aunque luego esta definición se amplió al afirmar que para cada grupo de agentes, establecía unas cuentas con las cuales de acuerdo al método de partida doble cada operación originaba dos anotaciones en cada uno de los grupos de agentes relacionados, así las cuentas de un grupo tenían su contrapartida en la otra.

En la contabilidad nacional de Francia no se utilizaban las palabras debe y haber, sino que éstas fueron reemplazadas por recurso y empleo (debe = empleo y haber = recurso) y de esta forma en los cuadros económicos se observaba no un saldo de recursos y empleos, sino una serie de éstos y cada cuenta estaba dividida en recurso y empleo.

³³ MEYER. Op.cit. pág. 151.

Hasta aquí se puede observar cómo en las diferentes etapas por las que ha pasado la contabilidad muestran como ésta ha sido concebida como una racionalidad controladora que mide y valora la realidad que se manifiesta en las relaciones económicas y sociales donde se da una dinámica entre la relación riqueza-propiedad.

Y para el estudio de esta relación, la partida doble se ha convertido en la herramienta de análisis de la contabilidad, que actualmente es vista como representación convencional o tradicional, es decir, se confunde con una forma de representación cuando en realidad ésta puede ser estudiada como signo que permite que el sujeto contable represente las relaciones dadas en la realidad social-económica, y no como un simple artefacto de organización de hechos contables. Esta diferencia entre signo y forma de representación se explicará más adelante.

6.2 ELEMENTOS PARA LA EXPLORACIÓN SEMIÓTICA DE LA PARTIDA DOBLE

Para hablar de la partida doble como signo de representación es necesario mencionar algunos elementos semióticos que deben ser tenidos en cuenta para analizar dicho signo. De esta forma el presente trabajo está orientado por las teorías sobre semiótica o semiología³⁴ de tres de sus grandes

³⁴ Entre estos dos conceptos se presenta una pequeña diferencia, pues los norteamericanos como Morris y Peirce por ejemplo, dan el nombre de semiótica a la teoría de los signos y los europeos como Foucault se refieren a una semiología que tiene por objeto examinar en qué consisten los signos y las leyes que los rigen “los primeros se interesan más que los últimos por temas lógicos y de (más o menos estricta) filosofía del lenguaje. Se ha dicho inclusive que varios semiólogos europeos cultivan especialmente una de las dimensiones –la pragmática– de la semiótica”

representantes: Charles Morris, Charles Sanders Peirce y Michel Foucault, quienes coinciden en que el objeto de estudio de la semiótica es el análisis de los signos. Para empezar, Charles Morris define la semiótica como la ciencia de la semiosis³⁵, es decir, el signo relacionado con un interpretante y un designatum. Para el autor en mención “la semiótica proporciona un lenguaje general aplicable a cualquier signo o lenguaje especial, y aplicable también al lenguaje de la ciencia y a los signos específicos que ésta utiliza”.³⁶ Es un instrumento de las ciencias y a la vez es una de ellas, ya que todas están compuestas de signos, de allí que esta ciencia proporcione una base común “para la comprensión de las principales formas de la actividad humana y para su interrelación, puesto que todas estas actividades y relaciones se reflejan en los signos que median esas actividades. Tal comprensión es una ayuda efectiva para evitar que se confundan las diversas funciones que realizan los signos”.³⁷ Se tiene entonces, que si en toda actividad se encuentran signos que median entre el sujeto y el objeto, lo importante es saber interpretarlos con conciencia de su condición de signos.

El siguiente gráfico representa en alguna medida la ubicación de los tres elementos que intervienen en la semiosis.

FERRATER MORA, José. Diccionario de Filosofía. 1ª ed., Barcelona: Editorial Ariel, 1994. pág 3221.

³⁵Consideración mediada, en la cual los mediadores son vehículos sgnicos; las consideraciones son pensamientos generados en la mente del sujeto o interpretantes y lo que se toma en consideración son designata o realidad estudiada por el intérprete en este proceso de semiosis; estos tres componentes se implican mutuamente puesto que son formas de referirse a aspectos del proceso de semiosis, del cual lo más importante es el efecto en el intérprete en virtud de un signo que denota un objeto. P. ej. en la lectura de un libro, la mente del sujeto es el intérprete, el libro es el designatum, los pensamientos generados al leer se llaman interpretantes y el vehículo sgnico es el lenguaje, pues mediante éste el intérprete se acerca a la representación del libro.

³⁶ MORRIS, Charles. Fundamentos de la Teoría de los Signos. 2ª ed., Barcelona: Editorial Paidós, 1994. pág 25.

³⁷ Ibid. pág. 112.

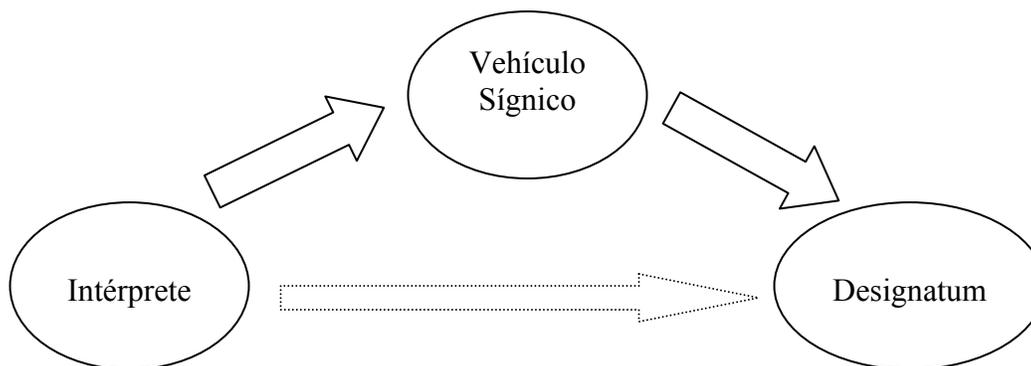


Figura 2. Elementos de la Semiosis

Para Charles S. Peirce la semiótica “se propone el análisis de la dimensión significativa de todo hecho desde el momento en que se asigna su pertinencia”,³⁸ estudia la forma en que a todo hecho de la realidad se le da un significado, el cual se produce en la mente del sujeto que interpreta en un momento dado.

La dimensión significativa se presenta en el momento en que el sujeto por medio de su función cerebral capta un hecho de la realidad y le da, de forma consciente o la mayoría de veces de manera inconsciente, un sentido que le permite acoplar ese hecho al sistema de representaciones³⁹ materiales y mentales del mundo.

³⁸ PEIRCE, Charles Sanders. La Ciencia de la Semiótica. 1ª ed., Buenos Aires: Ediciones Nueva Visión, 1986. pág 12.

³⁹ Existen diferentes connotaciones de representación, las cuales se han formado desde la antigüedad, pasando por Aristóteles, quien la definía como fantasía intelectual o sensible; Descartes, como imaginación; Locke, le dio el sentido de idea; pero en la actualidad y de acuerdo con Ferrater Mora la representación puede entenderse desde el punto de vista de la psicología y la epistemología, en el primer caso la representación puede ser tratada como aprehensión de un objeto efectivamente presente, reproducción en la conciencia de percepciones pasadas, anticipación de acontecimientos futuros a partir de una combinación de percepciones pasadas, o como la unión en la conciencia de varias percepciones no actuales; en la

Además, este autor propone una teoría de lo ideológico como dimensión teórica determinante de cualquier práctica social o también puede ser relacionada como sistema de representaciones colectivas; en otras palabras, las construcciones sociales se ven reflejadas en una sistematización de la realidad, que se da en forma de red, con signos conectados por representaciones en la mente del sujeto histórico.

Esta dimensión teórica sería la semiótica en tanto disciplina capaz de explicar las prácticas sociales como conexiones e interacciones de signos que permiten formar representaciones cognoscitivas que le dan al hombre un pasado histórico al cual tiene acceso en el presente por medio del lenguaje, que ha construido para comunicar la realidad que capta, el pensar y los sentimientos.

Para Foucault, la semiología es “el conjunto de conocimientos y técnicas que permiten saber dónde están los signos, definir lo que los hace ser signos, conocer sus ligas y las leyes de su encadenamiento”.⁴⁰ En otras palabras, al tener conocimiento de un signo y estudiarlo en relación con otros signos, la mente está navegando en el mundo de la semiótica.

En una comparación de los conceptos de semiótica de los tres semiólogos que se mencionan en este trabajo, se observa que a pesar de que estos escritos tienen más o menos treinta años de diferencia entre cada autor, y

epistemología la representación tiene dos sentidos básicos: “representación como contenido mental. La representación es entendida entonces como un acto y las más de las veces se le da un sentido “subjetivo” y “privado”, y representación como aquello que se representa en el acto de representar” FERRATER MORA. Op. cit. pág 3076. Para efectos del presente trabajo se tendrá en cuenta más que todo el sentido epistemológico de la representación.

⁴⁰ FOUCAULT, Michel. Las Palabras y las Cosas. Una Arqueología de las Ciencias Humanas. 22ª ed. Madrid: Siglo Veintiuno Editores S.A., 1993. pág. 38.

siendo el más reciente el de Foucault; los tres coinciden en que el objeto de estudio de la semiótica es el análisis, comprensión e interpretación de los signos; ya que para Morris es el estudio del signo en relación con el intérprete y el designatum; para Peirce, estudia el significado de la realidad a través de los signos y finalmente para Foucault, es el conocimiento necesario para estudiar los signos.

Los signos al formar parte de las construcciones culturales se han constituido en referentes para la comprensión de las relaciones sociales dadas a través del tiempo, y han sido incorporados a diversos esquemas de expresión; el análisis de estos signos se ha dado de diversas formas que responden, en últimas, a la racionalidad imperante de una época y al contexto social, económico y cultural que se presente en ella.

Para efectos de comprender el significado del signo se puede hacer un estudio sobre la transición que da paso a la modernidad, es decir, el cambio dado de la época clásica a la moderna⁴¹, que implica una transformación y desarrollo en el aspecto semiótico por la apreciación que sobre los signos se tenía en la época clásica y la forma cómo se presentó su evolución para dar paso a un análisis de sentido de la realidad representada.

En la época clásica⁴² el signo tenía la misma naturaleza de lo que designaba “un signo o representamen, es algo que, para alguien, representa o se refiere

⁴¹ Esta comparación se hace teniendo en cuenta la división que sobre estas épocas realiza Foucault, donde la época clásica termina aproximadamente en el siglo XVI, dando paso a la modernidad.

⁴² Es de resaltar que en esta época imperaba la racionalidad aristotélica en la cual se daba una explicación teleológica de los hechos en términos de propiedades, facultades o potencias **asociadas a la esencia de la substancia**, por lo cual se entiende que la búsqueda de la semejanza entre el signo y el objeto designado correspondía con esa relación causal que para la época dominó la forma de ver y de

a algo en algún aspecto o carácter”;⁴³ este signo crea en la mente de la persona que interpreta un signo equivalente o tal vez más desarrollado y éste es llamado interpretante del primero.

La designación del signo estaba –según Foucault– dada por cuatro similitudes:

- ϕ Conveniencia: en esta forma de similitud las cosas se acercan, se tocan y se mezclan sus extremos, donde termina una empieza la otra, así se comunican movimientos, pasiones y propiedades. Es una semejanza ligada al espacio.
- ϕ Emulación: se refiere a una semejanza sin contacto, libre de la ley del lugar. Hay algo del reflejo y del espejo, que recorre en silencio el espacio del mundo.
- ϕ Analogía: relación de semejanzas entre cosas distintas, sus similitudes no son visibles, son las semejanzas más sutiles de las relaciones.
- ϕ Simpatía: juega en estado libre en las propiedades del mundo. Una cosa se asemeja a otra sin perder su identidad y singularidad.

En la simpatía, se encontraba el hecho de que pudieran asemejarse los signos a los objetos, aproximarse en un balance continuo entre la simpatía y la antipatía, de esta forma,

conocer el mundo. El ser de la teoría de los signos no es ajeno –al igual que el resto de disciplinas– al contexto social, económico, político y cultural de la época.

⁴³ FOUCAULT, Michel. Op. cit. pág. 22.

todas las vecindades de la conveniencia, todos los ecos de la emulación, todos los encadenamientos de la analogía, son sostenidos, mantenidos y duplicados por este espacio de la simpatía y de la antipatía que no cesa de acercar las cosas y de tenerlas a distancia. Por medio de este juego, el mundo permanece idéntico; las semejanzas siguen siendo lo que son y asemejándose. Lo mismo sigue lo mismo, encerrado en sí mismo⁴⁴.

Esta es una de las razones por las cuales Foucault manifestó que en estas formas de expresión por similitudes se encontraba la ocasión del error, pues no daba cabida a la diferencia, y el conocer debía ser acomodado a un orden previamente establecido, y de esta forma todo continuaba siendo lo mismo.

Las semejanzas se daban por medio de las signaturas, que como sistema de signos hacían que lo invisible de la semejanza se convirtiera en visible, es decir, que el fenómeno se diera a la luz del conocimiento por medio de una figura visible como los signos, dándose ésta por la simpatía entre el sujeto y el signo que designaba el objeto.

La semejanza entre el signo con lo que indicaba determinaba el valor del signo, aunque esto no quería decir que eran homólogos, pues el signo tiene un ser claro y distinto, es otra forma de semejanza, una similitud vecina que servía para reconocer el objeto, en otras palabras el signo era el mediador de la semejanza.

A partir del siglo XVI⁴⁵ esta forma de conocer por medio de la semejanza se empezó a reemplazar por la interpretación de los signos, dándoles un

⁴⁴ *Ibíd.* pág. 34.

⁴⁵ En este siglo se da un giro que pasa de la visión aristotélica (explicación teleológica) a la visión galileana (explicación causal), donde Galileo cambia las explicaciones físicas cualitativas de Aristóteles por las formulaciones matemáticas de Arquímedes, no se le da tanta importancia al por qué y para qué sino al cómo, y en especial el cómo dominar la naturaleza, pues el centro ya no era el mundo sino el

sentido, que permitía sacar a luz lo que se asemejaba. Así se fue formando la semiología, con la cual se conocían los signos en su definición y leyes de encadenamiento, que permitían descubrir las cosas semejantes, dando espacio a la diferencia.

Conocer en la época clásica es revelar el sistema de semejanzas que forman los signos y que remiten a la tarea de conocer lo similar; el lenguaje en este caso, se encarga de restituir un discurso de primer orden que busca describir la interpretación de la similitud.

En la transición a la modernidad el lenguaje encontró su espacio en el régimen general de los signos representativos, pues mientras que en la época clásica describía cómo un signo designaba lo que significaba por medio de la representación, a partir del siglo XVII el problema se centró en expresar cómo un signo podía estar ligado a lo que significaba a partir de un análisis de sentido y de la significación; de esta forma el lenguaje es un caso particular de representación (para los clásicos) o de significación (para los modernos).

En la modernidad el problema se planteó en las relaciones entre pensamiento y cultura, un pensamiento que tiene un origen y que no debe

hombre, el saber ya no gira en torno a las cosas, sino que las cosas giran en torno al saber, por esta razón, para la época se empezó a hablar de la interpretación y el sentido que de los signos podía hacer el hombre y ya no se le daba tanta importancia a la búsqueda de las signaturas en la naturaleza. El medio pasó a ser primer plano del conocimiento, ya que los fines correspondían más a los intereses de la burguesía, pues lo “propio de ésta clase social va a ser el gusto por una cultura más secular, una propensión a los hechos concretos y su sentido del orden y lo positivo; lo positivo que es lo que nuestro lenguaje popular ha recogido en expresiones como “ir a lo positivo”, esto es a lo útil y pragmático. La nueva ciencia recoge este interés pragmático, acorde con el intento de dominar la naturaleza, y señala una actitud tecnológica del conocimiento y sus aplicaciones” MARDONES, José María. Filosofía de las Ciencias Humanas y Sociales: Materiales para una Fundamentación Científica. 1ª ed. Barcelona: Editorial Anthropos, 1991. pág. 25.

empezar siempre de nuevo porque vive en las construcciones sociales; se estudia el sentido de la representación como forma de medida y organización de todo lo que es o puede ser interpretado por el hombre; al respecto Foucault en su libro *“Las Palabras y las Cosas”* se refiere a estos dos términos, medida y orden, de la siguiente manera:

Existen dos formas de comparación y sólo dos: la comparación de la medida y la del orden. Se pueden medir magnitudes o multiplicidades, es decir, magnitudes continuas o discontinuas; pero, tanto en un caso como en el otro, la operación de medida supone que, en la diferencia de cuenta que hay entre los elementos y la totalidad se considere primero el todo y se lo divida en partes. Esta división resulta en unidades, de las cuales unas son de convención o “ficticias” (en el caso de las magnitudes continuas) y las otras (en el caso de las multiplicidades o magnitudes discontinuas) son las unidades de la aritmética. El comparar dos magnitudes o dos multiplicidades exige de cualquier manera que se aplique una unidad común al análisis de la una o de la otra. Así, la comparación efectuada por la medida remite, en todos los casos, a las relaciones aritméticas de la igualdad y la desigualdad. La medida permite analizar lo semejante según la forma calculable de la identidad y la diferencia.

En cuanto al orden, se establece sin referencia a una unidad exterior...no se puede conocer el orden de las cosas en su “aislamiento natural”, a no ser descubriendo la más simple, después de la que está más cerca, para poder llegar necesariamente a partir de allí justo hasta las cosas más complejas. En tanto que la comparación por medida exigía de antemano una división, y después la aplicación de una unidad común, aquí comparar y ordenar no son sino una y la misma cosa: la comparación por orden es un acto simple que permite pasar de un término a otro y después a un tercero, etc., por un movimiento absolutamente ininterrumpido.⁴⁶

La medida y el orden son diferentes porque la primera es deductiva, va del todo a las partes y la segunda es inductiva, de lo simple a lo complejo, pero

⁴⁶ FOUCAULT. Michel. Op. cit. pág. 60.

medición y orden deben trabajarse de forma conjunta, remitiendo la medida de las magnitudes al establecimiento de un orden y éste se establece después de ser encadenado en el conocimiento, es decir, de acuerdo con el orden del pensar se analizan los elementos interrelacionando unos con otros.

El orden supone estudiar una parte de la realidad sin aislarla del entramado al cual pertenece, no busca comparaciones para establecer relaciones de igualdad o desigualdad, sino analizar sus elementos simples para hallar las diferencias.

La comparación ordenaba el mundo en la época clásica, luego es el orden del pensamiento el que ordena por medio de un enfoque coherentista, que utiliza el modelo de red: “sistema cognoscitivo como una familia de tesis interrelacionadas, no necesariamente dispuestas en un ordenamiento jerárquico (como en un sistema axiomático), sino unidas unas a otras por una *red entrelazante* de conexiones”,⁴⁷ y de esta forma se organiza y sistematiza la información expresada en las representaciones que pueden ser cognoscitivas o teleológicas⁴⁸.

El orden es esencial en la época clásica, como lo es la interpretación en el renacimiento; en el siglo XVI se daba un conocimiento de la similitud y la puesta en orden por medio de signos constituía el saber empírico como saber de la identidad; justo en éste siglo se empezó a dar la transición en donde por un lado se encontraban los signos como instrumentos de análisis y por el otro la semejanza empírica de las cosas, una similitud que proporcionaba en el pensamiento las particiones y distribuciones; “por un

⁴⁷ RESCHER, Nicholas. Sistematización Cognoscitiva, 1ª edición, Méjico: Siglo XXI Editores, 1981. pág. 59

⁴⁸ En las representaciones cognitivas el sujeto observa la realidad y la describe y en las representaciones teleológicas se hacen orientadas a un objetivo que también debe revelar el propósito.

lado, la teoría general de los signos, de las divisiones y de las clasificaciones; por el otro, el problema de las semejanzas inmediatas, del movimiento espontáneo de la imaginación, de las repeticiones de la naturaleza”.⁴⁹

La época clásica define el signo de acuerdo con tres variables “El origen del enlace: un signo puede ser natural o de convención... El tipo de enlace: un signo puede pertenecer al conjunto que designa o estar separado de él... La certidumbre del objeto: un signo puede ser tan constante que se esté seguro de su fidelidad”.⁵⁰ En cuanto a esta última clasificación, la certidumbre del objeto, se puede decir que un signo siempre era cierto y probable, porque en el siglo XVI se consideraba que todos los signos estaban depositados en los objetos para que los hombres los descubrieran, es decir, así no se dieran al conocimiento, existían; pero a partir del siglo XVII, el dominio del signo se distribuye entre lo cierto y lo probable, los signos existían sólo en el momento en que se conocía la posibilidad de una relación entre dos elementos ya conocidos, el signo se constituía por un acto de conocimiento.

De acuerdo a la forma de enlace con lo que significa, en el clasicismo un signo podía hacer parte de lo que designaba y también tenía la posibilidad de estar separado de él, pero el signo en el cambio de época fue tenido en cuenta como insertado en lo que significaba y distinto de ello, la constitución del signo es inseparable del análisis.

En cuanto al origen del enlace, el signo podía ser dado por la naturaleza o constituido por el hombre, y los signos artificiales debían su poder a la fidelidad de los naturales, y es a partir del siglo XVII cuando se invierte el sentido de estos signos, pues si era natural, era un elemento descontado de las cosas y constituido como signo por el conocimiento, y el signo de

⁴⁹ FOUCAULT. Michel. Op. cit. pág. 64

⁵⁰ *Ibíd.* pág. 65.

convención no se constituía sino que se escogía como signo simple, fácil de recordar, aplicable a varios elementos y con posibilidad de dividirse y recomponerse.

Para la época moderna la relación entre lo significante y lo significado (interpretante y designatum en palabras de Morris) se presentó por medio de una figura intermedia –el signo–, el cual no debía ser buscado sino que éste se daba al interior del conocimiento, en el enlace entre una idea y otra, de esta forma el signo encerraba dos ideas: la primera, lo que representaba y la segunda, el objeto representado.

Esta dualidad de la idea en el signo se oponía al sistema triple de la signatura en la época clásica, en la que se tenía en cuenta, lo marcado, lo que marcaba y lo que permitía ver en aquello la marca de esto, esta última se refería a la semejanza, es decir, el signo era casi lo mismo que el objeto al cual estaba marcando. La dualidad tenía una condición que se refería a que el elemento significante no era un signo, pero podía llegar a serlo si manifestaba la relación que lo ligaba con lo que significaba.

En el clasicismo “el signo es la representatividad de la representación en la medida en que ésta es representable”,⁵¹ el signo era idea o imagen del objeto representado, no se llega al objeto puro sino a su representación. En la medida que se estudia la realidad y dependiendo de la forma como se haga, superficial o a fondo, estos niveles de representación⁵² que se dan en la mente del sujeto o en la mente colectiva cambian, así que, resulta de gran complejidad reconocer cuándo se está frente a la esencia del fenómeno y

⁵¹ *Ibíd.* pág. 72.

⁵² La representación se encuentra dividida en niveles, al igual que la realidad en capas y los niveles más altos de representación corresponden a capas más internas de la realidad.

cuándo no, sin pretender con esta afirmación que es imposible llegar a la esencia.

Es necesario que el signo represente la representación del objeto, pero éste a su vez se debe encontrar representado en el signo, y en este momento, cuando se vinculen las dos manifestaciones, este lazo se convierte en un signo. Lo anterior significa que todo sistema de representaciones está conformado por signos, y a su vez éstos se encuentran ligados entre sí.

La función del signo es sacar a luz el objeto estudiado por medio de la representación de éste, es decir, tiene una dualidad, la idea significada y la idea significante, condición necesaria para que pueda ser analizado como signo y se encuentre en él su papel de representación. Una idea puede ser signo de otra porque esta manifestación puede representarse al interior de la idea representada y también porque en su esencia la representación es objeto y manifestación de sí. Entre dos representaciones existe un lazo que es llamado signo, ya que “todas las representaciones están ligadas entre sí como signos; entre todas forman como una red inmensa; cada una se da, en su transparencia, como signo de lo que representa”.⁵³ Se puede concluir de esta manera que todo cuanto se piensa son representaciones del mundo que se manifiesta a diario a través de conexiones de signos.

La teoría de los signos se constituye en un análisis de sentido de la totalidad de los signos, formando una red que se articula según los cortes propios del sentido, este cuadro será la imagen de lo representado y dará a conocer el significante y la significación.

Este análisis de sentido es posible en los seres humanos porque cuentan con un sistema nervioso y un cerebro que los habilita para tener una amplia gama

⁵³ FOUCAULT, Michel. Op. cit. pág. 72.

de representaciones conceptuales, además han desarrollado la forma para comunicar esas representaciones y lo han hecho a través del lenguaje, como herramienta principal en la construcción histórico-social, el cual también depende del nivel de representación que se alcance por la mente humana.

La representación explicada de forma metafórica, se puede entender de la siguiente manera: una representación se asemeja a una constelación, donde las estrellas serían los signos como manifestaciones de la realidad, la constelación sólo existe en las mentes de quienes levantan la mirada para observar, y las galaxias serían el sistema de representaciones que forman la estructura conceptual del interpretante.

En el mundo de las representaciones se encuentra la formación de la cultura, la cual tiene unos códigos esenciales que rigen el lenguaje y las prácticas fundamentales, forman los ordenes empíricos en los que el hombre se reconoce, pues “no existe, ni aún para la más ingenua de las experiencias, ninguna semejanza, ninguna distinción que no sea resultado de una operación precisa y de la aplicación de un criterio previo”.⁵⁴ El hombre en su evolución y construcción histórica, acude a formas de representación que le permiten reconocerse en un marco contextual en el cual se identifica.

Todo lo que es percibido son signos o sistemas de signos que funcionan en forma de red, donde su función principal es representar la realidad y servir como mediadores entre ésta y el intérprete, teniendo en cuenta que un signo puede representar otro signo y así sucesivamente, por ello un hecho del mundo material se manifiesta a través de un signo o red de signos y el pensamiento que se genera en la mente del intérprete es un signo del primero, pues éste actúa como signo de representación mental.

⁵⁴ Ibid. pág. 5.

En el siglo XVII se realizó un esfuerzo de matematización de lo empírico por lo referido al desarrollo de la astronomía y de la física, pero éste esfuerzo no debe confundirse con la relación del saber clásico con la *mathesis*, como ciencia que buscaba la relación del conocimiento del orden de las naturalezas simples, donde las relaciones entre los seres se pensaban bajo la forma del orden y de la medida, el análisis era el método universal, su sistema particular no era el método algebraico sino el sistema de signos que analizaban las representaciones y estaba recubierto por el sistema de positivities.⁵⁵

En esta medida apareció la *taxinomia* a principios del siglo XIX buscando ordenar las naturalezas complejas o las representaciones en general tal como se dan en la experiencia, para lo cual fue necesario instaurar un sistema de signos, y esta representación empírica se debía analizar con las naturalezas simples y de esta forma se dio la relación entre *mathesis* y *taxinomia*, donde la *mathesis* pasa a ser un caso particular de la *taxinomia*; “los signos que el pensamiento mismo establece constituyen algo así como un álgebra de las representaciones complejas; y a la inversa, el álgebra es un método para proporcionar signos a las naturalezas simples y para operar sobre estos signos”.⁵⁶

En esta *taxinomia* se destina un signo para toda representación, como pensamientos, deseos, percepciones y éstos se articulan en el conjunto de la representación en niveles distintos, donde se buscaba en últimas el análisis del conocimiento para lograr una ciencia de ordenes empíricos; la *taxinomia*

⁵⁵ Para ésta época la base era el método experimental del positivismo, basado en la explicación causal, y el control y dominio de la naturaleza.

⁵⁶ FOUCAULT, Michel. Op. cit. pág 78.

es una mathesis cualitativa, en la cual se dibuja como puntos la red de saber empírico de orden no cuantitativo⁵⁷.

En la taxinomia se realizó, entre otros, el análisis de la riqueza que comprendía y alojaba las nociones de valor, precio, comercio, circulación, renta; donde el valor se funda siempre sobre la necesidad. Este análisis se inició en el siglo XVI, el cual se encontraba limitado al problema de precio y moneda; en esta relación de precio con los metales utilizados, la moneda tenía dos funciones: medida de las mercancías y sustituyente en el mecanismo de cambio.

La moneda sólo podía medir si es una unidad que existía, es decir, que fuera reconocida socialmente como medio de cambio, esta moneda llevaba un signo como marca que determinaba la medida que constituía y su poder de compra estaba dado por el valor mercantil del metal. La marca la hace cierta y aceptable, remitía por un lado a la cantidad del metal como medida constante y por el otro a la mercancía variable en cantidad y en precio que es el metal. El signo monetario para difundir su valor de cambio no se fundamentaba en la marca sino en la masa metálica que definía su valor dentro del orden de las otras mercancías.

En esta misma medida el comercio estaba caracterizado por el monetarismo que daba paso a una confusión entre riqueza y moneda. En el mercantilismo se instauró una reflexión de la moneda como instrumento de representación y el análisis de las riquezas que se desplegaba como objeto de necesidad y deseo.

⁵⁷ El momento en que se da esta taxinomia, corresponde con la tendencia antipositivista, donde las ciencias sociales buscaban la comprensión de los hechos, basadas en que en toda manifestación (signo) hay una dimensión interna que permite su comprensión.

Las relaciones entre moneda y riqueza se establecieron bajo la forma de cambio y circulación, de esta forma se confundía la riqueza y la moneda, pues ésta última tenía el poder de representar la riqueza y ser instrumento universal de análisis, es decir, se estableció la diferencia entre moneda y riqueza por una relación rigurosa de representación y análisis.

Toda riqueza es amonedable; así es como entra en circulación. De la misma manera, todo ser natural era caracterizable y podía entrar en una taxinomia; todo individuo era nombrable y podía entrar en un lenguaje articulado; toda representación era significable y podía entrar, para ser conocida, en un sistema de identidades y de diferencias.⁵⁸

A finales del siglo XVII la moneda fue definida como prenda y asimilada al crédito, la duración de éste y el número de manos por las que pasaba en un tiempo determinado se convirtieron en variables características de su poder de representación y de esta forma el signo monetario en relación con la riqueza, adquirió plenamente su sentido de representación y en consecuencia el análisis de la riqueza se convirtió en teoría de la moneda como representación.

El valor también hizo parte del análisis de la riqueza, pues para que se pudiera dar el cambio se necesitaba del valor que existía al interior de la representación o al interior de la intercambiabilidad y se forma en el consumo, no en la producción, pues está sujeto a la demanda más que a la oferta, el valor designa el análisis de las cosas.

Para que el valor y la riqueza existieran era necesario un cambio que se daba en la medida en que se tenía disposición de un excedente del cual otro tenía necesidad. El valor se fundamentaba en la utilidad o el uso que se puede hacer de las cosas y se toma como fundamento subjetivo de todos los

⁵⁸ FOUCAULT, Michel. Op. cit. pág 173.

valores y de esta forma lo que satisface una necesidad tiene un valor y toda transformación en la mercancía constituía un aumento en el valor.

De esta forma a partir del siglo XIX se empezó a hacer un análisis de sentido de la riqueza en los términos de una disposición general de conceptos y métodos dados por la representación al interior de una taxinomia.

ÉPOCA CLÁSICA	ÉPOCA MODERNA
<ul style="list-style-type: none"> φ Semejanza del signo con el objeto 	<ul style="list-style-type: none"> φ El signo es diferente al objeto
<ul style="list-style-type: none"> φ Se conoce el objeto por medio de la semejanza en la signatura. 	<ul style="list-style-type: none"> φ Se conoce por medio de un análisis de sentido (Semiótica) Interpretación del signo (hermenéutica).
<ul style="list-style-type: none"> φ Explicación teleológica de los hechos. 	<ul style="list-style-type: none"> φ Explicación causal de los hechos.
<ul style="list-style-type: none"> φ La comparación ordena el mundo. 	<ul style="list-style-type: none"> φ El pensamiento ordena el mundo.
<ul style="list-style-type: none"> φ Se busca el orden del mundo. 	<ul style="list-style-type: none"> φ Se interpreta el mundo.
<ul style="list-style-type: none"> φ El signo era cierto y probable y existía por fuera del conocimiento. 	<ul style="list-style-type: none"> φ El signo era cierto o probable y sólo existía en el acto de conocimiento.
<ul style="list-style-type: none"> φ El signo podía hacer parte de lo que designaba o estar separado de él. 	<ul style="list-style-type: none"> φ El signo debe estar insertado en lo que significa y ser distinto de ello.
<ul style="list-style-type: none"> φ El signo puede ser dado por la naturaleza o constituido por el hombre. 	<ul style="list-style-type: none"> φ El signo natural se constituye como tal por el conocimiento y el artificial no es constituido por el hombre sino escogido por éste.
<ul style="list-style-type: none"> φ El sistema triple del signo, lo marcado, lo que marcaba y lo que permitía ver en aquello la marca de esto. 	<ul style="list-style-type: none"> φ Dualidad del signo en la idea de lo que representaba y el objeto representado.
<ul style="list-style-type: none"> φ Teoría de los signos como análisis de la semejanza. 	<ul style="list-style-type: none"> φ Teoría de los signos como análisis del sentido.

Cuadro 1. Comparación época clásica - moderna

6.2.1 La Partida Doble. Idea y Signo de un Saber

La semiótica es una base para comprender la actividad humana, y siendo la contabilidad un resultado de dicha actividad, que se utiliza para medir, valorar, representar e informar sobre el acontecer de la realidad económica y social, se puede inferir que como tal, está compuesta de signos que median entre la realidad y el pensamiento contable, para permitir la construcción de representaciones. Como uno de estos signos de representación se puede considerar la partida doble, pues ésta es el medio con que ha trabajado la contabilidad para hacer la representación de los hechos contables desde hace mas de quinientos años, por lo tanto se ha convertido en la mediadora entre el sujeto contable y la realidad social estudiada por la contabilidad.

Se tiene al respecto y en concordancia con la propuesta de proceso de semiosis de Charles Morris que al representar hechos contables por medio de signos, se está frente a un proceso funcional llamado semiosis contable, en el que intervienen tres componentes: el sujeto contable, como intérprete; el hecho contable (hechos económicos y sociales que le interesan a la contabilidad), como designatum, y la partida doble como uno de los signos de representación, sería el vehículo sígnico; este proceso es en consecuencia, una consideración mediada.

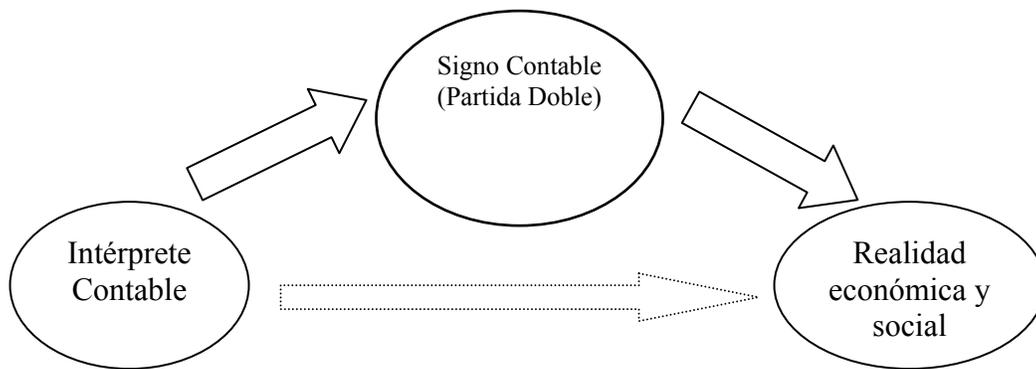


Figura 3. Semiosis Contable

Se puede hablar de semiótica contable cuando se da el proceso de semiosis, en el que el hecho contable es *designatum*, si es referido por un signo de representación como lo es la partida doble y ésta es *signo* si el *intérprete* la considera como tal, es decir, si mediante ésta se considera cierta parte de la realidad social. Dicho de otro modo, si la partida doble funciona de manera que el sujeto contable dé cuenta de los hechos económicos y sociales que le interesan a la contabilidad, entonces se puede decir que ésta es un signo que designa el hecho contable.

El mundo se construye a partir de realidades, el mundo es dual, en este caso el representamen es dual, así por ej. para pensar en lo ente se debe conocer el concepto del no ente, lo mismo para frío y caliente, alto y bajo, etc. De igual forma el pensamiento contable capta la realidad de forma dual en términos de riqueza y propiedad y la representa a través de la partida doble.

La partida doble es el instrumento de medición y por lo tanto de representación, que ha construido la contabilidad para ordenar estructuras cognoscitivas y normativas de información, dotando a esta disciplina de un sentido de realidad que refleja relaciones de tipo lógico, epistémico,

metodológico, social, político, y económico en el ámbito de la riqueza adscrita a la propiedad.

La partida doble permite atribuir un pasado histórico, empírico y analítico a la contabilidad, identificar lo estático y lo dinámico en las relaciones sociales y económicas valiéndose de la *cuenta*, que es un signo que representa lo cualitativo, cuantitativo, estático y dinámico de los elementos de la relación riqueza–propiedad.

La semiosis, según Morris tiene tres dimensiones, las cuales explica de la siguiente manera:

En términos de los tres correlatos (vehículo sígnico, designatum, intérprete) de la relación triádica de semiosis, pueden abstraerse -para convertirse en objeto de estudio- una serie de relaciones diádicas. Pueden estudiarse las relaciones de los signos con los objetos a los que son aplicables. Esta relación recibirá el nombre de *dimensión semántica* de la semiosis, el estudio de esta dimensión se denominará semántica. Pero el objeto de estudio también puede ser de la relación de los signos con los intérpretes. En este caso, la relación resultante se denominará *dimensión pragmática* de la semiosis, el estudio de esta dimensión recibirá el nombre de pragmática,... puesto que la mayoría de los signos están claramente relacionados con otros signos, puesto que muchos casos de aparentes signos aislados resultan no ser tales una vez sometidos a análisis, y puesto que todos los signos están en relación, en potencia si no en acto, con otros signos, parece correcto establecer una tercera dimensión de la semiosis tan importante como las dos anteriormente mencionadas. Esta tercera dimensión se denominará *dimensión sintáctica* de la semiosis, y su estudio recibirá el nombre de sintaxis.⁵⁹

Dimensionadas estas ramas en la contabilidad, se puede hablar de una sintaxis en la que se estudian los signos contables y las relaciones entre

⁵⁹ MORRIS. Op. cit. pág. 32

ellos; por ejemplo, la relación existente entre la cuenta y la partida doble; en la semántica contable se estudiaría la partida doble en relación con los hechos contables presentes en la realidad social y económica, y en la pragmática, la relación de la partida doble con los sujetos contables, es decir, la información que se genera acorde con las necesidades de los usuarios.

En la relación de la partida doble con los hechos que resultan medibles por la contabilidad y el sujeto que interpreta, se debe tener en cuenta que al hablar del intérprete se habla de la mente del sujeto que capta la realidad adscrita al campo contable, y el interpretante es el pensamiento o representación que se extrae al ordenar los hechos contables utilizando la partida doble como signo de representación.

En el presente trabajo se da a la partida doble la categoría de signo de representación con que cuenta la racionalidad contable, porque por medio de ésta, el sujeto contable llega al hecho u objeto que es la realidad económica y social, y es capaz de representarla y ponerla en contacto con el saber contable para lograr la dinamización de los sistemas de información, con base en el principio de dualidad que permite representar con coherencia una serie de sucesos que dan cuenta de las variaciones de la riqueza y de las causas y efectos de los hechos contables.

La partida doble es un signo convencional, ya que depende de un hábito y de que sea interpretado como tal, pues “naturalmente, nada es un signo a menos que sea interpretado como signo”.⁶⁰ La partida doble se encuentra constituida como tal porque ha nacido por convención y con prescindencia de los motivos que originalmente llevaron a su selección y aunque con un origen incierto, se tiene conocimiento de algunos documentos que datan la partida

⁶⁰ PEIRCE. Op. cit. pág 62.

doble en la Edad Media en Occidente cuando se dio inicio a una visión dual del mundo contable, dada básicamente por el auge del comercio, en el cual era necesario que esta expresión de la racionalidad controladora cumpliera con algunas funciones como distinción entre persona natural y persona jurídica, descripción de los cambios en la riqueza y control de lo que se posee y de las relaciones de propiedad.

La partida doble es un signo de representación que le permite al sujeto contable acercarse a la realidad en sus manifestaciones externas, y esto lo hace de acuerdo con una plataforma de pensamiento que permite hacer medición y valoración, es decir, utilizar una racionalidad controladora, para interpretar el mundo contable en sus hechos económicos y sociales, y darle a la contabilidad sentido de realidad.

Ahora bien, si este signo no contara con su intérprete (sujeto contable o usuario de la información), la partida doble no se constituiría como signo de representación que se encuentra conectado con el hecho económico y social, en virtud de la idea de la mente que lo utiliza, sin la cual no habría tal conexión.

No es gratuito que la partida doble apareciera y se desarrollara en la época donde se dio inicio a la modernidad, pues es en esta época donde el mundo cambia su visión y se interesa más por el control no sólo de la naturaleza sino de la riqueza, y por esta razón por medio de la taxinomia se empezó a dar un análisis de sentido de la riqueza en el cual la partida doble tuvo mucho que ver, ya que gracias a ella se permitió observar con claridad las variaciones cuantitativas y cualitativas de la relación riqueza–propiedad, de las cuales es posible continuar con este análisis por medio de una perspectiva semiótica.

6.3 SEMIOSIS DE LA PARTIDA DOBLE

En el presente trabajo se le ha dado a la partida doble la connotación de *signo de representación* con que cuenta la disciplina contable para acercarse a la realidad social y económica como medio para organizar, interpretar y medir los hechos contables, pero en sí, ¿cómo se presenta esta realidad social y económica?, ¿qué es lo que se representa?. Es pertinente comprender dicho concepto y para mayor claridad se analizará la propuesta de Richard Mattessich en su Modelo de Capas- Cebolla de la Realidad, en el cual,

se observa las capas de realidad como dependiente de e incluidas una en la otra (sic), como las de una cebolla. También concibe estos diferentes niveles desde una perspectiva multidimensional que incluye tiempo y otras dimensiones, en vez de ver las capas en una dimensión lineal única. Otro aspecto importante es que las capas no pueden ser consideradas permanentemente iguales. El núcleo (posiblemente de energía pura, cualquiera que sea la forma definitiva que pueda asumir) es considerado de mayor permanencia que las cosas, sucesos, propiedades y otras relaciones en los niveles más altos (p. ej., el nivel social, legal y económico). Estas “realidades superficiales” se van haciendo cada vez más pasajeras, las más altas van ascendiendo en la jerarquía. Algo semejante a lo que ocurre en la corteza de la tierra, los océanos y las distintas capas atmosféricas de nuestro planeta, que se hacen cada vez más volátiles, a medida que se asciende.⁶¹

Con esta metáfora de las capas que posee una cebolla es más fácil comprender el concepto de realidad que se manejará en el presente trabajo, como una realidad que puede ser tanto material como inmaterial y que no es

⁶¹ MATTESSICH, Richard. “La Representación Contable y el Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad: Una Comparación de las “Ordenes de Simulacro” de Baudrillard y su Hiperrealidad. 1ª ed., Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2003. pág. 20.

una única realidad, sino que está compuesta por diversas capas, las cuales se encuentran relacionadas en forma de propiedades que emergen en las relaciones entre una capa y otra, y no se presenta en forma lineal, ya que cada una es diferente de la otra pero en la medida en que se va ascendiendo, la anterior está contenida en la siguiente.

Este modelo de capas-cebolla se puede correlacionar con la **representación** de la siguiente manera: *a cada capa de la realidad, le corresponde un nivel de representación*, y ésta depende de la capacidad que se posea para llegar a un nivel más alto de la realidad. Entre más amplio y complejo sea el nivel de representación se podrá tener acceso a una capa superior de realidad.

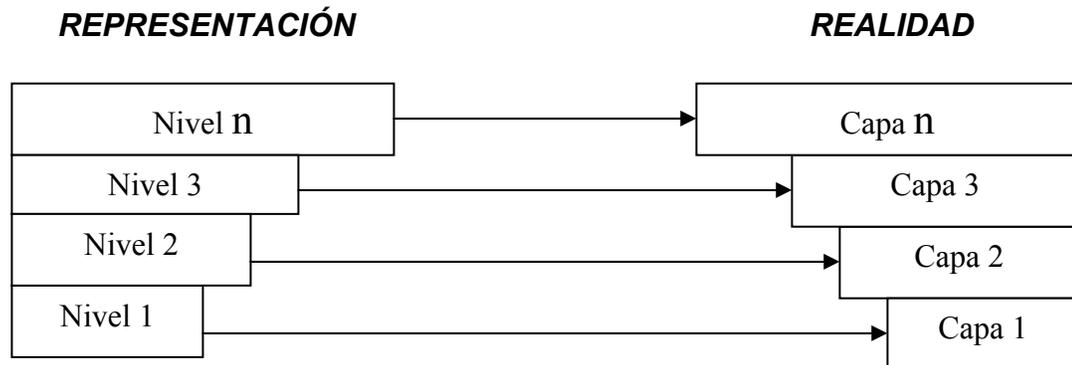


Figura 4. Correlación Representación–Realidad.

El tipo de realidad al cual pertenece la contabilidad será tratado en el siguiente apartado, donde se explicará uno de los niveles de la semiosis propuesto por Charles Morris, la dimensión semántica, al cual corresponde el tema de la relación entre partida doble y realidad representada, para luego dar paso a las dos siguientes dimensiones, la sintaxis y la pragmática.

6.3.1 Dimensión Semántica de la Partida Doble

En esta parte de la semiótica contable se estudia la relación entre partida doble (vehículo sígnico) y hecho contable (realidad socio-económica). Para empezar existe una regla semántica “que determina en qué condiciones un signo es aplicable a un objeto o situación”;⁶² esta regla es más un hábito de conducta y en el caso contable se trata de determinar cuándo un hecho se denomina contable y cuándo no, teniendo en cuenta que este hecho no es un concepto exterior a la organización estudiada que le dicta su elección, es el sujeto contable el que lo elige en un campo delimitado y sólo si se considera que estos hechos pueden ser incluidos por medio de la representación⁶³ en la estructura patrimonial de la organización. Por esta razón se habla de un hábito de conducta para elegir convencionalmente unos hechos que pertenecen a una forma de realidad social, pero ¿qué tipo de realidad?

Se debe partir de la existencia de un tipo de realidad que es la mental, en la cual se incluye la representación conceptual, como una parte de la actividad cerebral en la que se perciben algunas capas de la realidad, con lo cual se deduce que todas las representaciones que se realizan están en el pensamiento, como interpretante de la realidad.

La realidad no se define por bases empíricas, sino que es aceptada como tal por la comunidad (en especial científica) y por su significación y utilidad en el uso diario; de esta forma se aceptan generalizaciones naturales y sociales en referencia a la forma como han sido representados, por lo tanto, interpretadas y entendidas.

⁶² MORRIS, Op. cit. pág. 57.

⁶³ Actualmente sólo se hace referencia a una representación monetaria.

La realidad social⁶⁴ se presenta en las propiedades sociales que se generan en la interacción de grupos de personas, así p. ej., las construcciones sociales de tipo moral, económico, legal, científico, que necesitan de mayor abstracción, se encuentran en una capa superior de la realidad, por lo tanto necesitan de un nivel de representación más complejo para ser interpretadas.

Es preciso distinguir entre la realidad natural y la social, es decir, lo que existe de forma natural y lo que ha sido construido por el hombre; para determinar el papel de la representación que en el primer caso entraría a interpretar esa realidad, no sólo con el fin de comprenderla sino también de dominarla, como lo ha intentado la humanidad hasta ahora; y en el segundo caso, la realidad construida socialmente ha sido representada con anterioridad de forma individual y colectiva para que pueda ser realizada, y después quienes no participaron en su construcción siguen haciendo representaciones posteriores⁶⁵.

Para Mattessich el centro de esa realidad tal vez sería energía pura, concepto que compara con el “ser” propuesto en la filosofía antigua por Parménides de Elea, quién en su afán por la búsqueda de la verdad, propuso

⁶⁴ Este tipo de realidad se encuentra según Cristina Wirth “dondequiera se constituyan grupos de animales o personas que por su interacción crean propiedades sociales, económicas, jurídicas, morales, etc. Las relaciones económico-legales de propiedad y de obligación de pago (endeudamiento) son empíricamente tan reales en este nivel como un átomo en el nivel físico, o el dolor o las preferencias en el nivel síquico” WIRTH, Maria Cristina. *Acerca de la Ubicación de la Contabilidad en el Campo del Conocimiento*. 1ª ed., Buenos Aires: Ediciones La Ley S.A., 2001. pág. 35.

⁶⁵ Por ejemplo en la construcción de una ciudad, primero ésta es diseñada o representada mentalmente por aquellos que la construyen y luego quienes pasan a habitar dicha ciudad tienen otras representaciones de lo que se alcanza a percibir en cuanto a formas y colores. En contabilidad se puede plantear que mientras dos empresas reciben un ingreso significativo, una puede invertir en maquinaria y equipo y en la otra se decide invertir en capacitación para el personal, es decir, son dos formas diferentes de representación dual, pues no se quedan sólo con el ingreso como un hecho contable, sino que se piensa en una aplicación de éste.

un ser absoluto, inmutable, capaz de cambiarlo todo, pues todo proviene de él, ingénito, imperecedero, imperturbable, completo, perfecto, eterno en el presente, es un todo continuo, una esfera compactamente plena de ser, la unidad de la totalidad, homogéneo y que no se encuentra limitado por el tiempo y el espacio.

La contabilidad sin lugar a dudas pertenece a la realidad social y mental, donde parte del hecho de que conceptos como derechos de propiedad, deudas, obligaciones sociales, son reales, es decir, la riqueza y la propiedad son una realidad social que se puede representar mentalmente y verificar de forma empírica, ya que son los pilares de la disciplina contable, sin los cuales no se podría hablar de contabilidad o no por lo menos en los términos en los que se conoce actualmente.

En este orden de ideas, se tiene que el hecho contable pertenece a la realidad social y es un movimiento que puede ser de naturaleza social, económica, administrativa, jurídica, financiera o ambiental. Meyer lo define como “todo hecho extraído de la actividad económica de un agente y considerado por este último como apto para contribuir al estudio y mejoramiento de su gestión”,⁶⁶ en este sentido la partida doble, al tener como base la actividad económica, considera los hechos que son susceptibles de interferir en la gestión de las organizaciones consideradas.

Para Fernández Pirla, es “todo acaecimiento de naturaleza jurídica o económica susceptible de ser representado o captado contablemente porque el mismo influye en la situación hacendal”,⁶⁷ pues no todos los

⁶⁶ MEYER, Jean. Op.cit. pág. 48.

⁶⁷ FERNÁNDEZ PIRLA, José M. Teoría Económica de la Contabilidad. 9ª ed., Madrid: Ed. ICE, 1977. pág. 39 Este autor clasifica los hechos contables en tres grupos, así: 1).Hechos modificativos: acontecimientos que impliquen una variación cuantitativa en la estructura económica y financiera de la organización. 2).Hechos

acontecimientos son representados en la estructura patrimonial de la organización, por eso se habla de hechos que son relevantes para la contabilidad.

Un hecho contable es ante todo un hecho social, no puede ser limitado a hechos económicos y jurídicos que suceden al interior de la organización, sino que el contable debe identificar esos factores que contribuyen a mejorar la eficiencia y la eficacia y que no se reflejan en los informes tradicionales, es decir, debe valorar otros aspectos de índole social que pueden ser representados por la partida doble y medidos por la contabilidad.

El designatum de la partida doble no es más que el hecho contable que ésta puede denotar de acuerdo con la regla semántica de uso y este hecho está correlacionado con el vehículo sígnico, mediante la relación semántica de denotación.

“El signo puede solamente representar al objeto y aludir a él. No puede dar conocimiento o reconocimiento del objeto”;⁶⁸ en este caso con la partida doble, que es ante todo un signo de representación, interpreta un conocimiento sobre la realidad económica y social para que sea posible proveer alguna información adicional sobre la misma.

6.3.2 Dimensión Sintáctica de la Partida Doble

Esta dimensión estudia las relaciones que se presentan entre signos, haciendo abstracción de los objetos y de los intérpretes. Como es sabido, al

permutativos: no se da una variación cuantitativa en la estructura económica y financiera, sino un cambio cualitativo en alguna de ellas. 3). Hechos mixtos: produce cambios cuantitativos y cualitativos en las estructuras tanto económica como financiera.

⁶⁸ PEIRCE. Op. cit. pág. 24.

darse una relación entre los signos, se da origen a una representación; en últimas se puede decir que la sintaxis estudia las representaciones en tanto éstas relacionan varios signos en su interior.

La sintaxis contable se refiere a la exploración de los elementos conceptuales utilizados por la contabilidad para expresar las relaciones que se dan en el ámbito de la realidad social donde se analiza la riqueza adscrita a la propiedad, los cuales se encuentran relacionados con el signo de representación analizado en este trabajo: la partida doble.

Al interior de la disciplina contable, Fernández Pirla enunció un concepto que se puede relacionar con esta dimensión de la semiosis, *la coordinación contable*, la cual define como:

las relaciones, conexiones o enlaces que se establecen entre los instrumentos conceptuales de la Contabilidad para reflejar o expresar las relaciones que se dan en el ámbito económico y a las que la Contabilidad debe hacer necesaria referencia para el logro del fin objeto de la misma, es decir, el conocimiento, representación y medida de los procesos económicos.⁶⁹

Sólo haría falta incluirle a este concepto otros aspectos como el social, el ambiental, el administrativo y jurídico, aunque es de entender que dicho autor postula una teoría económica de la contabilidad y por lo tanto todas las categorías conceptuales las maneja desde este enfoque, muy acertado por cierto, pero que para ser completo necesita de otras condiciones como las mencionadas anteriormente.

Fernández Pirla distingue entre sistemas de representación y coordinación, asignándole al primero la connotación de sistema incompleto ya que se limita

⁶⁹ FERNÁNDEZ PIRLA. José M. Op. cit. pág. 91

a una simple función de representación de un elemento patrimonial y el segundo es un sistema completo, que cumple la función no sólo de representar elementos patrimoniales, sino que se encarga de coordinar los instrumentos conceptuales de representación que captan la realidad contable y proporciona explicaciones sobre la situación patrimonial en conjunto, a través del proceso de ordenar y clasificar el conjunto de relaciones que se presentan en las diferentes estructuras de la organización. En este sentido la contabilidad ordena los diferentes elementos conceptuales de representación como la cuenta y el balance, entre otros, con el fin de hacer interpretaciones de la realidad social adscrita al campo contable.

El sistema de representación al que alude el autor en mención no es un sistema incompleto, pues la representación como función no se limita a signos independientes, sino que también establece relaciones y correlaciones entre ellos por medio de la dimensión sintáctica.

En el estudio de la sintaxis contable se analizarán dos signos de representación: *la cuenta y el balance*, con los cuales la partida doble se relaciona; con la cuenta como instrumento de representación de los elementos patrimoniales, y con el balance como representación de la situación patrimonial, que resulta de aplicar la partida doble; como se puede observar, estos signos están relacionados con el patrimonio por lo cual se hará una aclaración sobre este concepto ya que cuenta con varias connotaciones que se hace necesario aclarar para hablar de cuenta y balance.

6.3.2.1 Patrimonio-Partida Doble

El patrimonio de una organización se representa al interrelacionar las cuentas reales y nominales, que reflejan el resultado de la dinámica

productiva y distributiva como una afectación patrimonial, esta labor se realiza tomando como base la partida doble, pues gracias a ella se presenta una integración de las dos estructuras patrimoniales.

Desde la perspectiva tributaria el concepto de patrimonio se encuentra dividido en dos categorías: el patrimonio bruto y el patrimonio líquido. El primero está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable. El segundo es el valor resultante de establecer una diferencia entre los bienes y derechos del contribuyente y sus deudas u obligaciones, valor que será determinado en un momento específico.

En la perspectiva jurídica, el patrimonio es una universalidad de derechos y obligaciones, atribuibles a una persona (natural o jurídica). Se manifiesta un derecho de propiedad sobre una riqueza material-social y en esta categoría se encuentran diferentes aspectos patrimoniales.⁷⁰

⁷⁰ Tales aspectos se refieren a la clasificación que del patrimonio se puede hacer desde esta perspectiva: a) Patrimonio de familia: La ley autoriza la constitución de un patrimonio especial, a favor de toda familia, con la calidad de no embargable, y bajo la denominación de patrimonio de familia. Se denomina constituyente aquel que lo establece y beneficiario aquel a cuyo favor se constituye. La idea de patrimonio familiar resultaba inconcebible por la negación de personalidad jurídica a la familia; aún así, hace muchas décadas se habla de este concepto, porque el derecho, como ciencia social, reconoce la existencia de la familia como la más natural sociedad humana. b) Patrimonio artístico: En cada nación se encuentran monumentos arquitectónicos, pictóricos, esculturales, y de cualquier otro orden: como armas, joyas, tapices, cristales, etc., que deben ser protegidos por su aporte a la historia nacional. c) Patrimonio histórico: El culto al pasado patrio, con sus grandezas y adversidades, mueve el espíritu de la generación viviente ante la afirmación del progreso cultural, derivado de la enseñanza difundida en todos los medios, que alcanza a la población de cada país, y configura una admiración hacia los que forjaron la nacionalidad, al servicio de la evocación y del respeto de los lugares en que se desarrollaron las escenas culminantes del proceso histórico de cada pueblo. Así, se procede al inventario respectivo, donde se incluyen campos de batalla, puntos en que se fundaron ciudades, tumbas de héroes y personajes de la historia, lugares en que se produjeron revoluciones o reuniones de trascendencia, sitios en que se registraron

El patrimonio en el ámbito contable también se conoce como conjunto de derechos y obligaciones, pero se toma como agrupación de las cuentas que representan el valor residual de comparar el activo total menos el pasivo total, es decir, desde este punto de vista, el patrimonio está constituido por los bienes y derechos menos las deudas y pasivos que tiene la entidad en un momento determinado; desde esta perspectiva este concepto se asimila al patrimonio líquido de la perspectiva tributaria y también se relaciona con el jurídico al presentarse de nuevo la relación de riqueza adscrita a la propiedad. Esta visión simple del patrimonio en contabilidad se deriva de la siguiente ecuación:

$$A = Pa + Pt$$

A: activo

Pa: pasivo

Pt: patrimonio

grandes catástrofes, etc. d). Patrimonio social: La herencia del pasado, el legado de las generaciones antiguas que dejaron ese conjunto de tradiciones, pensamientos, leyes, usos, costumbres, cultura y procedimientos técnicos conservados y practicados (herencia social). e). Patrimonio del Estado: Bienes que siendo propiedad del Estado, no sean de interés general o uso público, a menos que una ley les confiera expresamente tal carácter (edificios del Estado donde funcionen órganos del mismo); derechos reales y de arrendamiento en que el Estado sea titular, así como otros de cualquier naturaleza que deriven del dominio de bienes patrimoniales. Derechos de propiedad incorporal del Estado; se reconocen por atribución de la ley; a título oneroso, por la facultad de expropiación, por herencia, legado o donación, por prescripción o por ocupación. También pertenecen al Estado los inmuebles vacantes o sin dueño conocido y los poseídos sin título por entidades o particulares. f). Patrimonio de la humanidad: Está formado por los monumentos que poseen un valor universal desde el punto de vista de la historia, del arte o de la ciencia, y por monumentos naturales, formaciones geológicas, parajes naturales que poseen un valor excepcional desde un punto de vista estético o científico.

Es decir, el patrimonio se reduce a $Pt = A - Pa$ (derechos menos obligaciones), donde éste representa la financiación interna de la unidad estudiada, ya que en él se encuentra la cuenta capital, como aporte inicial de unos socios. Pero el patrimonio debe corresponder a una representación de la estructura patrimonial como conjunto dado entre la estructura económica y la financiera, es decir, puede ser designado “atendiendo a la propia naturaleza de esos bienes como elementos económicos, o bien, atendiendo al origen o financiación de los mismos”⁷¹. Al realizar un estudio simultáneo entre estas dos masas se está realizando una representación integral del patrimonio.

El patrimonio como “conjunto de derechos y obligaciones adecuadamente valorados y expresados consiguientemente en términos cuantitativos”⁷² se distingue según Fernández Pirla por los siguientes aspectos:

- Conformación de la estructura económica y financiera.
- La vincularidad a una entidad, es decir, el derecho de propiedad.
- La finalidad perseguida por un patrimonio.
- Aspecto numérico del patrimonio, expresado en unidades monetarias.

En estos términos se da una visión económica y financiera de la organización, en la cual la primera se refiere a la composición real de los bienes económicos y la segunda a la composición nominal de las fuentes de financiación (internas y externas).

Existen dos masas patrimoniales, una activa y otra pasiva, que se encuentran a un mismo nivel económico; así como en la estructura económica se encuentran elementos patrimoniales de liquidez inmediata

⁷¹ FERNÁNDEZ PIRLA. José M. Op. cit. pág. 34

⁷² Ibid. pág. 33

como caja, bancos, etc., que son de primer orden; en la estructura financiera también hay obligaciones a corto plazo que se ubican en la masa patrimonial pasiva de primer grado.

En el patrimonio se presentan equilibrios patrimoniales potenciales y de racionalización, determinados en un momento dado, los cuales se definen como: “equilibrios potenciales los equilibrios de planteamiento o expectativa, es decir, aquellos que se formulan pensando en una gestión empresarial. Su concreción contable pertenece a los presupuestos. Son equilibrios de racionalización aquellos que hacen referencia a la historia económica de la empresa”.⁷³ En términos semióticos el primero corresponde a una representación teleológica, ya que se basa en lo sucedido para establecer unos fines con la definición de medios, y la segunda se refiere a una representación de tipo cognoscitivo ya que describe lo que ha acontecido en el ámbito organizacional. Hay una gran influencia entre estos dos equilibrios ya que si el equilibrio de racionalización es modificado, provoca un cambio en el equilibrio potencial.

En una representación teleológica del patrimonio se puede hablar de una estructura patrimonial que exprese no sólo aspectos de índole económico o jurídico, sino que también tenga en cuenta un patrimonio social, cultural, histórico, etc., el cual se dará al interior de un sistema de cuentas nacionales que permita dar valor y reconocimiento a estos elementos patrimoniales.

Algunas veces el patrimonio es confundido con el capital por lo que éste debe distinguirse de la siguiente manera: existe un capital que pertenece a la estructura financiera y es el que se refiere a la financiación interna, “tiene también una significación jurídica: representan cuantitativamente, y dentro de la escuela personalista de la Contabilidad, el supuesto crédito que el

⁷³ *Ibíd.* pág. 37.

propietario tiene para con la unidad económica”;⁷⁴ el otro es un capital en circulación que “expresa una forma específica de ser de la riqueza, caracterizada por percibir en ella, un potencial de autocrecimiento y de autoincremento”;⁷⁵ este capital se ve representado en la masa patrimonial activa de la organización, de la cual siempre se espera un incremento en el transcurrir de las operaciones.

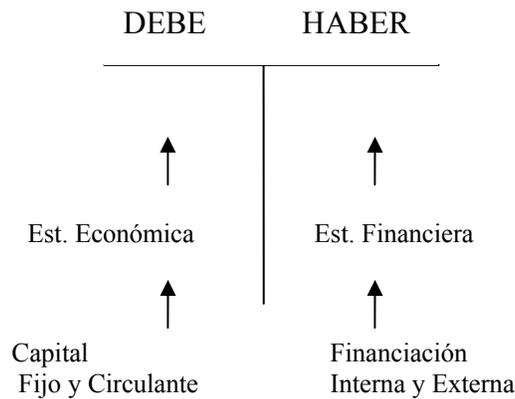


Figura 5. Estructura Económica y Financiera

6.3.2.2 Cuenta-Partida Doble

La cuenta es la unidad mínima de expresión de la contabilidad, identifica, describe y representa valores de los hechos considerados como susceptibles de representación, estos hechos se reflejan en la partida doble manifestando los procesos de intercambio a partir de los cuales se produce y distribuye la riqueza.

⁷⁴ Ibíd. pág. 147.

⁷⁵ ARIZA. Danilo. Op. cit. pág. 99

La cuenta como instrumento que permite la descripción de la dinámica que se da en las diferentes relaciones económicas y jurídicas, en un sistema de cuentas tiene por objetivo el control de la generación y distribución de la riqueza, al ser una de las herramientas principales con que se trabaja al interior de la partida doble en su función de representación contable; además, ésta es sin lugar a dudas un signo de representación que incluye aspectos de cualidad y cuantía en las variaciones de los elementos patrimoniales, que se dan en el ámbito económico.

A través de la historia la cuenta ha adquirido diferentes connotaciones dependiendo de la teoría o doctrina que impera en el momento, así por ejemplo, en la teoría de la personificación o teoría jurídica de la contabilidad, ella tiene por objetivo el establecimiento de las responsabilidades jurídicas surgidas como consecuencia de la administración del patrimonio y por esta razón la cuenta puede ser objeto de una situación deudora o acreedora de los titulares de las mismas, ya que éstas son tomadas como personas que pueden adquirir derechos y obligaciones. En la teoría personalista, la cuenta es personal de derechos y obligaciones, pero a cargo de la persona asignada para la administración.

Luego con la teoría de la cuenta–valor o teoría controlista formulada por Fabio Besta, la contabilidad adquirió una significación económica ya que su función principal era el control económico; este control se hace efectivo mediante la cuenta como una serie de anotaciones de entradas y salidas referidas a un objeto determinado, es decir, sus débitos y créditos no representaban derechos y obligaciones, sino las variaciones de los elementos patrimoniales; lo que importaba era el valor como versión homogénea del acontecer contable.

La cuenta tiene una naturaleza que depende de la masa patrimonial en la cual se encuentre; así, las cuentas del activo son de naturaleza débito y las cuentas del pasivo son de naturaleza crédito, por lo tanto tienen el mismo sentido los incrementos de la masa patrimonial activa y las disminuciones de la masa patrimonial pasiva y viceversa.

Las anotaciones que se llevan a cabo en las cuentas se relacionan con la partida doble, al corresponder con el principio de doble imputación, se realiza un control interno de los hechos registrados, los cuales develan no sólo el efecto del hecho contable, sino la causa también, pues “solamente, cuando es deseado un doble control contable surge la idea de la partida doble”.⁷⁶

Según Fernández Pirla, la cuenta como “instrumento contable que tiene por misión recopilar sistemáticamente los movimientos patrimoniales, para proporcionarnos, de esta forma, el conocimiento de todos y cada uno de los elementos que integran un patrimonio en cualquier momento que se desee”,⁷⁷ cumple tres funciones; la primera, clasificativa, al sistematizar todos los hechos contables; la segunda, histórica, ya que recoge todas las variaciones de los elementos patrimoniales en orden cronológico y la tercera, la función aritmética, ya que representa el valor patrimonial mediante cifras y datos.

Dicho autor también menciona cuatro leyes de funcionamiento de las cuentas: 1). Ley de desglose: toda cuenta puede dividirse en otras, es decir, formar subcuentas. 2). Ley de integración o asociativa: posibilidad de reunir varias cuentas en grupos de cuentas y subcuentas. 3). Ley de eliminación: cuando una cuenta es debitada y acreditada por el mismo valor y en correspondencia con un mismo hecho contable, se puede prescindir de ella y

⁷⁶ FERNÁNDEZ PIRLA, José M. Op. cit. pág. 47

⁷⁷ *Ibíd.* pág. 48.

4). Ley de conexión: toda cuenta se encuentra relacionada con otras, en primer grado con las que son de una misma naturaleza y en segundo con las que pertenecen a la masa patrimonial contraria.

Las cuentas permiten el conocimiento no sólo de las magnitudes positivas o negativas que toma o puede tomar una categoría determinada, por ejemplo, caja, mercancías, o proveedores, sino también de su composición cualitativa, es decir, la cuenta posibilita la comprensión de las conexiones que se establecen entre los diferentes hechos, permitiendo diferenciar, así, el sistema de relaciones económicas y financieras que se encuentra estructurado en la organización.

La cuenta, como instrumento de representación, tiene por objetivo medir los hechos contables que se presentan en los procesos económicos, jurídicos, sociales y administrativos, que tienen lugar en el ámbito organizacional. Esta representación se efectúa en un proceso de análisis e interpretación también llamado razonamiento precontable de la realidad social a la cual pertenecen los hechos contables, es decir, se efectúa la representación para poder expresar cuantitativa y cualitativamente estos acontecimientos; se tiene en consecuencia, que la medida del hecho es el objeto directo de la cuenta.

Cada elemento patrimonial en su estática y en su dinámica es representado por una cuenta, de hecho éstas se dividen en cuentas reales y cuentas financieras; las primeras se refieren a la estructura económica donde convergen los recursos necesarios para la producción de bienes o prestación de servicios en un momento determinado y las segundas están referidas a los diferentes sujetos de propiedad, por lo cual también reciben el nombre de cuentas personales. “Las cuentas económicas informan sobre lo que sucede en el aparato productivo, las cuentas financieras informan sobre la naturaleza

monetaria de las apropiaciones”;⁷⁸ en la estructura contable estas cuentas se ubican, en el activo las económicas y en el pasivo y patrimonio las de financiación.

Las cuentas reales representan el capital fijo y en circulación; al ser debitadas reflejan el aumento en la masa patrimonial activa y las cuentas financieras representan el origen de la financiación interna y externa, las cuales como ya se mencionó, son de naturaleza crédito, es decir, cuando estas cuentas son acreditadas se presenta un aumento en la masa patrimonial pasiva.

“La cuenta es un instrumento de representación de un elemento o conjunto de elementos patrimoniales, o aún masas patrimoniales. La cuenta es un artificio que permite el conocimiento auténtico de la unidad económica sin llegar a tener que elaborar para cada momento de la vida de ésta, un estado de situación de la misma”.⁷⁹ La cuenta no se limita a presentar de forma cuantitativa hechos contables en orden cronológico y presentar la situación de cualquier elemento patrimonial, sino que al realizar la función de clasificar o de ubicar en cada una de las estructuras los valores captados en la realidad, puede ser agrupada con otras cuentas y de esta forma podrá ofrecer una visión estática de la unidad económica en un momento determinado.

La cuenta es el signo de representación que debe relacionarse en primera instancia con la partida doble, ya que ésta capta el resultado de la interpretación que resulta del análisis precontable y al ser observada aisladamente, proporciona una visión parcial de la realidad económica, la

⁷⁸ GRACIA LÓPEZ, Edgar. “*Economía y Sistema de Cuentas*” En: Revista Legis del Contador N° 2. Bogotá: Legis Editores, 2000, pág. 18.

⁷⁹ FERNÁNDEZ PIRLA, José M. Op. cit. pág. 38

cual como ya se ha explicado, al ser relacionada con otras cuentas de su misma y/o contraria naturaleza, presenta una visión dual de la realidad dada por la aplicación de la partida doble.

En el proceso de estructuración contable la cuenta más importante sin lugar a dudas ha sido la *cuenta capital*; está referida básicamente a un sistema económico de propiedad privada, nace en el momento en el cual se empieza a distinguir entre el patrimonio de la empresa y el propietario de la misma; esta es causa primordial en la concreción de la partida doble. Al respecto el profesor Edgar Gracia afirma:

En el sistema de cuentas nacionales, por ejemplo, la cuenta capital sintetiza las variaciones de la economía en cuanto acumulación y financiación. En esta cuenta se evidencian las variaciones del patrimonio social, con ocasión de la utilización del ahorro generado por el conjunto de las unidades y agentes económicos. En la contabilidad de empresa, la cuenta capital recoge la participación de los propietarios y los excedentes que aparecen luego de las diversas operaciones y transacciones económicas, las que se establecen en relación con un marco institucional previamente propuesto⁸⁰

Esta cuenta tiene pues como función, explicar la estructura del excedente de producción y su apropiación en el aspecto micro, y en el macro, posibilita la descripción y control de los excedentes generados en los diferentes sectores productivos.

El estudio o tratado de las cuentas se denomina *logismología* y se refiere al conjunto de aspectos estáticos y dinámicos de las cuentas, por lo tanto, describe los movimientos dentro del proceso contable. En la logismología se presentan dos divisiones; una, logismología general y descriptiva y otra, logismología dinámica.

⁸⁰ GRACIA, Edgar. Op. cit. pág. 17.

La logismología general se refiere al estudio del significado de la cuenta y la descriptiva al estudio concreto de las cuentas en particular; la estática logismológica se refiere al estudio de “las cuentas en su estructura, como entes y unidades elementales de representación contable, y el planteamiento de los equilibrios patrimoniales en función de los datos que suministran las cuentas –el autor más adelante agrega sobre la dinámica logismológica que ésta– se refiere a las cuentas en su funcionamiento, determinando los motivos de cargo y abono, y paralelamente a la estática, se ocupa de las perturbaciones de los equilibrios patrimoniales en su versión contable”⁸¹. El estudio analítico de las cuentas comprende conocer el elemento patrimonial referido por la cuenta, los motivos de débito y crédito y la forma como cada cuenta se puede relacionar con otra u otras; de esta forma se conoce el significado patrimonial de cada cuenta y su mecánica contable.

6.3.2.3 Balance-Partida Doble

El balance es el elemento conceptual de representación que resulta del proceso de unificar y expresar en un modelo estático la partida doble, en últimas, gracias a su elaboración el intérprete contable puede realizar el análisis dual e integrado que permite una mayor comprensión de la realidad que busca ser representada.

La explicación de los resultados en términos cuantitativos y cualitativos al interior de un ente económico se da por medio de *estados financieros*, en especial el balance general, que está fundamentado en la partida doble. El balance es “la expresión para una empresa, de la constante igualdad que se debe encontrar entre sus bienes, por una parte, y entre sus deudas (y los

⁸¹ FERNÁNDEZ PIRLA, José M. Op. cit. pág. 133

derechos del empresario) por otro”.⁸² Este estado financiero representa una realidad económica que al ser comunicada a los usuarios, pasa de ser una simple transmisión de información, a ser una parte de la construcción social de la realidad económica.

“El balance es, ante todo, el elemento de representación del patrimonio empresarial en su conjunto. El balance muestra cómo es un patrimonio bajo su doble aspecto económico y financiero”;⁸³ expone las variables (cuentas) que comprenden el conjunto de hechos económicos sucedidos, así como las variaciones cuantitativas y cualitativas que cada una de ellas manifiesta en un momento determinado, representando una síntesis estática de los movimientos realizados y relaciones establecidas en el marco de la entidad. En otras palabras, el balance representa la composición de la estructura económica y las fuentes de financiación.

Homogéneamente se reúnen en el balance todos los elementos de las masas patrimoniales activas y pasivas, en una expresión de la situación patrimonial que representa una dualidad dada por un aspecto instrumental, conformado por el capital en funcionamiento y un aspecto financiero referido al origen de la financiación; de esta forma se presenta el equilibrio patrimonial.

El balance agrupa los saldos de las cuentas y a partir de ese estado se intenta comprender el movimiento, pues “todo cambio de estado supone un estado de origen y un estado posterior. Habrá siempre dos elementos o dos lugares del patrimonio que serán afectados por un mismo movimiento de valor... todo movimiento de valor si se registra correctamente, deberá poner en juego dos cuentas. He aquí la significación de la contabilidad por partida

⁸² MEYER, Jean. Op. cit. pág. 147.

⁸³ FERNÁNDEZ PIRLA, José M. Op. cit. pág. 151

doble”.⁸⁴ Este es uno de los aspectos materiales que caracteriza la racionalidad controladora por partida doble, la anotación doble de cada movimiento.

La explicación del balance se ha elaborado desde tres perspectivas: la clásica o estática, la dinámica y la orgánica. La perspectiva clásica se basa en que la finalidad del balance es determinar la situación patrimonial en un momento determinado con los saldos de las cuentas que representan cada uno de los elementos patrimoniales y permiten hacer una comparación entre dos balances para establecer el análisis de las variaciones.

La perspectiva dinámica propuesta por Eugéne Schmalenbach en 1919, propone establecer mayor importancia a la estimación de los resultados obtenidos por la empresa que a la determinación de la situación patrimonial. Se refiere este enfoque a un balance acompañado de lo que hoy se conoce con el nombre de “estado de resultados” (pérdidas y ganancias), el cual refleja de forma detallada los ingresos y egresos que han tenido ocasión en determinado periodo y llevan a la determinación del beneficio, que es el objetivo principal.

El estado de resultados, no menos importante que el balance, representa los hechos que han tenido una u otra influencia en la estructura de resultados de la entidad, es decir, manifiesta la composición de los ingresos reales y potenciales, así como los costos y gastos llevados a cabo para poder cumplir, de manera eficiente, el objeto social de la unidad económica. Este estado permite comprender también las estrategias utilizadas para la gestión del capital, así como la eficacia económica de las relaciones entre la empresa y otros agentes (tales como: Estado, clientes, proveedores, acreedores varios, etc.).

⁸⁴ LAMSON citado por MEYER, Jean Op. cit. pág. 151

En la perspectiva orgánica o dualista del balance aparecen dos objetivos relacionados entre sí: la estimación real de los beneficios y la determinación de la auténtica situación de la empresa; el primer objetivo es el que se lleva a cabo en el estado de resultados, es decir, la llamada teoría dinámica y el segundo objetivo se relaciona con la actualización de valores al presentar la estructura patrimonial, teniendo en cuenta causas económicas externas como p. ej. la inflación. Aquí se tiene una síntesis que relaciona las dos perspectivas anteriores.

Para Fernández Pirla, el balance tiene como finalidad manifestar la composición cuantitativa y cualitativa del patrimonio en su aspecto activo y pasivo, ofrecer una relación con la cuenta de resultados del ejercicio y las cuentas de ingresos y egresos; servir de base para interpretar la realidad económica de la empresa y representar los bienes, derechos y obligaciones con su debida valoración.

Gracias a la partida doble que ordena estructuras que se manifiestan en los hechos sociales y económicos, la contabilidad genera elementos de información como el balance general y el estado de resultados que representan las cuentas reales y nominales, y están basados en la valoración monetaria, es decir se trabaja una contabilidad de precios; pero “en un enfoque de balance, algo diferente, es posible incluir el “factor trabajo” el que puede ser objeto de valoración e información en todas sus manifestaciones”,⁸⁵ es decir, se hace necesario que la contabilidad trascienda el aspecto económico y jurídico del balance para incluir el análisis de la dimensión social, ambiental y cultural, lo cual se puede lograr a partir de representaciones teleológicas que permitan la reconstrucción de la estructura

⁸⁵ GRACIA, Edgar. Op. cit. pág. 27

patrimonial con todos los componentes que la afectan interna y externamente.

6.3.3 Dimensión Pragmática de la Partida Doble

Esta dimensión de la semiosis está referida a la relación que se da entre vehículo sígnico e intérprete; el estudio se realiza a partir de un análisis de sentido de la partida doble y de las interpretaciones que se pueden hacer de la realidad social-económica a partir del orden que se le da al utilizar la partida doble, y a partir de allí, con el análisis e información contable que se deriva, se aporta a la construcción social.

A diferencia de las dos dimensiones anteriores, que se ocupan por una parte de lo representado por la partida doble, es decir, la relación del vehículo sígnico con el hecho representado o dimensión semántica, y la sintáctica, que se ocupa de las relaciones entre signos, como la partida doble en relación con la cuenta y el balance como signos de representación⁸⁶, esta tercera y última dimensión, llamada pragmática, es el aspecto biótico de la semiosis, ya que se ocupa de los fenómenos psicológicos y sociológicos presentes en el funcionamiento de los signos, al ocuparse de la significación del signo para el intérprete, es decir, ¿qué se manifiesta en el interior de la mente del sujeto contable al observar los fenómenos representados por la partida doble? Este es el interrogante que se propone el estudio de la dimensión pragmática en contabilidad.

El intérprete de la partida doble es la mente del sujeto contable y el interpretante es el pensamiento o concepto, estos pensamientos son comunes por convención de los sujetos contables (contadores y usuarios de

⁸⁶ Con esto no se quiere afirmar que sean las únicas relaciones existentes al interior del proceso contable.

la información) y proceden de la aprehensión de la realidad y de las propiedades que de ésta, pueden ser interpretadas contablemente. Luego el sujeto comunica la información a través del lenguaje, que es la “extensión lógica de las propiedades intrínsecas de abstracción del sistema nervioso central, o simplemente del pensamiento abstracto”,⁸⁷ donde este pensamiento abstracto se refiere a la representación mental.

El intérprete de este signo ha de buscarse en un hábito en virtud del cual puede decirse que la partida doble, como vehículo sígnico, designa ciertos tipos de objetos o situaciones; el sujeto que interpreta los hechos contables de la realidad, construye una plataforma de pensamiento en la que responde a causa del vehículo sígnico, “a objetos ausentes relevantes para una problemática situación actual, como si éstos estuvieran realmente presentes”;⁸⁸ en este caso, el hecho contable es el objeto ausente.

En virtud de la semiosis, el intérprete contable toma en consideración propiedades relevantes del hecho contable ausente o las no observadas del hecho presente; de allí nace la significación instrumental de las ideas contables generadas a partir de la organización que se da a los diferentes hechos, atendiendo a las características de la partida doble, que centra la atención del intérprete en partes del entorno que se considera deben ser representadas por dicho signo; de esta forma se emite un juicio o una valoración de la realidad representada por la partida doble.

Este signo de representación contable se basa en el principio de dualidad “que se aplica para lograr un conocimiento estructurado y sistemático de la realidad económica. Su aplicación tanto a las micro como a las macro

⁸⁷ LLINÁS, Rodolfo. El Cerebro y el Mito del Yo. El Papel de las Neuronas en el Pensamiento y el Comportamiento Humanos. 1ª edición. Bogotá: Editorial Norma, 2003. pág. 266.

⁸⁸ MORRIS, Op. cit. pág. 70

unidades, ha traído como resultado un conocimiento más acabado de la situación económica de las mismas, no sólo por la síntesis de datos logradas, sino por la mentalización producida en el receptor de la información final, que contemplan la misma con esa idea de dinamización implícita en la relación causa-efecto inmersa en el principio de dualidad”.⁸⁹ La causalidad como motor de la partida doble es la condición para representar con coherencia una serie de sucesos que dan cuenta de la variación de la riqueza en una sucesión irreversible en el orden del tiempo, así la contabilidad explica unos resultados apoyada en las causas y en los efectos de los hechos contables.

En este orden de ideas, Cañibano explica la relación en términos de inversión-financiación en sus incrementos y decrementos, y en la relación causa-efecto, pues esta “relación de causalidad entre incrementos y decrementos es dual, y precisamente esto es lo que supone la transmisión de la esencia del principio de dualidad al análisis de la realidad económica”.⁹⁰

Para Jean Meyer la partida doble es la expresión de la igualdad que se debe encontrar entre los bienes y las deudas, esto desde el punto de vista jurídico y desde el económico, la relación que se presenta entre los elementos de la igualdad, permiten comprender la composición de la estructura económica y financiera de la entidad, su comportamiento y su incidencia económica, en términos de recurso-empleo⁹¹.

⁸⁹ CAÑIBANO, Leandro. Teoría Actual de la Contabilidad. 2ª ed. Madrid: Ediciones ICE, 1979. Pág. 67.

⁹⁰ Ibid. pág. 67

⁹¹ Los recursos son la justificación económica, la fuente de los bienes y servicios, créditos y transferencias de las que se puede disponer; pueden ser provisionales o definitivos y provienen de los bienes y servicios vendidos, y transferencias recibidas por deudas, rentas, ahorros y aportes; también se pueden clasificar como recursos externos, representados en las cuentas del pasivo y recursos internos, los representados en las cuentas de ingresos, es decir los recursos son de naturaleza financiera, cuentas de naturaleza crédito. El empleo es la utilización que se hace de los recursos, es el estado al que han llegado los bienes, servicios, créditos y

Toda operación que se traduce en un doble registro, se analiza como origen y aplicación, de igual forma la acumulación o el saldo de estas operaciones presentará el neto de recursos y empleos del agente estudiado. De esta forma se ofrece otra mirada del significado de la partida doble, puesto que permite observarla como posibilitadora de una explicación racional de la relación recurso-empleo, y no como una sencilla igualdad entre debitos y créditos.

La relación recurso-empleo evidencia la relación propiedad-riqueza que se encuentra en los hechos económicos. Para tener mayor claridad al respecto, obsérvese la siguiente afirmación: “toda operación (toda situación) se traduce, en la contabilidad del agente considerado, en una doble anotación. Una concierne al recurso, al medio de la operación. La cuenta correspondiente es acreditada. La otra concierne al empleo, o la utilización de la operación. La cuenta correspondiente es adeudada”.⁹² Se concluye, por tanto, que todo lo que es empleado debe haber sido obtenido y todo lo obtenido es forzosamente utilizado, y que la partida doble está sólidamente unida al substrato económico, pues en la dualidad recurso-empleo, se refleja a largo plazo la igualdad producción-consumo.

No se puede consumir más de lo que ha sido producido y lo que se produce debe ser consumido o distribuido. No se puede igualar recurso a producción o empleo a consumo, no por lo menos en el mismo instante, pues esta

transferencias; puede ser, intermedio o definitivo, los primeros agrupan bienes y servicios del agente, es decir corresponden a la inversión y los segundos, consumos definitivos (costos y gastos); también se clasifican como empleo transformable, representado en las cuentas del activo y empleo no transformable, representado en las cuentas de costos y gastos, es decir, corresponden a la naturaleza económica y a las cuentas de naturaleza débito.

⁹² MEYER, Jean. Op. cit. pág. 182

igualdad se presenta a largo plazo ya que la contabilidad tiene un carácter posterior al económico.

Para Fernández Pirla la partida doble es un “método que responde a un sistema de representación económica, porque indudablemente establece un medio de registración (sic) para cada hecho económico...este método registra todo movimiento económico, y debe tenerse en cuenta en este orden que en cada uno de éstos hay un origen o fuente de financiación y un fin o concreción en valores capitales”⁹³. Efectivamente, la partida doble implica la dualidad origen–aplicación, pero su categoría de ser un medio de representación no se le otorga por registrar hechos económicos, sino por ser una dinámica abstracta de representación dual. Adicionalmente, Fernández Pirla plantea el siguiente enunciado en torno a la partida doble:

Toda ciencia, en su sistemática, parte de unos principios que por su carácter esencial se manifiestan como inamovibles: esto ocurre en la contabilidad, y tiene su repercusión o concreción contable en el método de partida doble. Estos principios podemos resumirlos en los siguientes:

- 1) Toda cuenta consta de dos partes, con términos correlativos, pero antitéticos.
- 2) En todo sistema de cuentas que se considere, existen, al menos, dos series de cuentas de tipo opuesto.
- 3) Las expresiones monetarias de dichas cuentas de signo contrario son iguales.⁹⁴

El primero consiste en la relación entre débitos y los créditos, si bien es cierto que su naturaleza es cualitativa y cuantitativamente contraria, también lo es que los elementos que en tales categorías se expresan se encuentran

⁹³ FERNÁNDEZ PIRLA, José M. Op. cit. pág. 109.

⁹⁴ Ibid. pág. 120

constantemente relacionados, así por ejemplo, no podría pensarse en una venta, y hacer sólo la anotación en el crédito, sin luego realizar un registro débito en la cuenta de caja o bancos. De igual manera, en una cuenta como mercancías, se establecen importantes relaciones en sus dos categorías (débitos y créditos), permitiendo conocer la dinámica de los movimientos que se realizan en la misma, así como su situación en un determinado momento.

El segundo principio se refiere a la representación por parte del sistema de cuentas, de una estructura económica y una estructura financiera. La primera hace referencia al conjunto de elementos patrimoniales activos que permiten el funcionamiento de la unidad económica. La segunda informa acerca de la naturaleza de las fuentes de financiación que permitirán el desarrollo de las actividades empresariales. La partida doble no puede estudiar cada estructura como si fuera algo independiente, aislado y asistémico, sino que ha de integrar ambas estructuras en una visión sistémica, con el fin de comprender la esencia de los hechos económicos generados en la entidad.

El tercer principio, aunque referido más a aspectos cuantitativos, no es menos importante, puesto que es necesario mantener un equilibrio aritmético y económico en la representación de los hechos, de manera que permita una homogeneidad aritmética al momento de conocer las magnitudes representadas por cada cuenta.

La contabilidad está relacionada directamente con la economía, ya que ésta tiene dos grandes agregados: la *producción*, que se caracteriza por ser la actividad de crear bienes y servicios y servir como fuente de ingresos, y el *consumo* que se refleja en gasto e inversión. Estas masas son representadas contablemente a través de la partida doble como flujos reales y financieros que describen la dinámica de las estructuras económica y

financiera en relación conjunta ya que presentan dependencia recíproca. Se tiene de esta forma, que la partida doble describe el medio económico que de igual manera, presenta una visión dual de la realidad.

Estas dos masas representan la relación que se da entre *riqueza* y *propiedad*, las cuales se convierten para la contabilidad en la columna vertebral para la construcción teórica, por lo tanto deben entenderse como conceptos independientes de la sustancia física o real que subyace, pues éstas son las representaciones que tienen cabida en el intérprete de la realidad, las cuales se encuentran relacionadas en contabilidad de forma dialéctica ya que la riqueza se exalta por medio de la propiedad y ésta a su vez está explícita en el tipo de riqueza objetivada por la economía y que es medible en el ámbito contable.

La relación de propiedad es la base para que se dé una valoración de lo real, que parte de una valoración cualitativa como realidad social y a partir de unas preferencias determinadas por una construcción histórica, se realiza la medición como racionalidad, la cual para este caso, se refiere a una racionalidad controladora, de donde se desprende la valoración cuantitativa o representación monetaria, tomándose como factor de medida para el registro y análisis de los hechos considerados de interés contable.

La riqueza debe ser comprendida en un sentido más amplio, es decir, diferente al de acumulación de bienes o dinero, pues ésta “es resultado de un proceso de formación social, adquiriendo diversas connotaciones de acuerdo con los diferentes estadios de desarrollo del trabajo, de su papel productivo y de las relaciones sociales que determina el cómo producir, qué producir, cómo apropiar, cómo distribuir lo producido, incluyendo el manejo de los

excedentes obtenidos y de los elementos materiales incorporados”⁹⁵. Esta perspectiva es asumida de acuerdo con las condiciones sociales que imperan en el medio de producción en determinado momento.

Actualmente en contabilidad, la riqueza está soportada en el valor de cambio y no en el valor de uso que se debe reflejar en la estructura económica, es decir, en las formas organizacionales aún no se comprenden las dinámicas que convergen en el concepto de valor, por lo que sólo se conoce en la mayoría de los casos el valor de cambio y no el de uso que un bien pueda brindar.

La función activo el enfoque de actividad y la función pasivo y el enfoque institucional, son categorías conceptuales derivadas de las relaciones mencionadas: producción–consumo en economía, y riqueza–propiedad en contabilidad representadas por la partida doble como signo.

La función activo, se encuentra relacionada con el concepto de eficiencia económica, que tiene que ver con los medios y recursos necesarios para obtener resultados en función de la satisfacción de necesidades, por lo tanto depende de las características de la organización productiva y la forma de administrar el trabajo. Esta función se relaciona con los atributos de la organización social en la construcción de sus formas de producción, regulación y control de la gestión productiva.

Esta función debe observarse en vinculación con las relaciones sociales que son las que permiten la reproducción de la riqueza, comprendiendo el principio de actividad como acciones concretas y productivas de gestión presentes en los procesos de trabajo.

⁹⁵ GRACIA, Edgar. Op. cit. pág. 29

La función pasivo se desarrolla en correspondencia con el marco institucional, define criterios de medición y control, regula a través de normas al momento de definir reglas de financiación, que dependen de “la política global financiera del país y que están ligadas a la medición, valorización y distribución del capital en su forma general”.⁹⁶

En esta función, la contabilidad diferencia la empresa del capital en términos dados por la expresión monetaria, ya que gracias a esta cuenta se puede dar la distinción entre patrimonio de la empresa y capital que corresponde a la financiación interna.

La función activo debe estudiarse en relación con la función pasivo, pues ésta le define las reglas de medición respecto de la realización del valor económico, la concepción de riqueza y formas de propiedad. Estas funciones representan hechos económicos como hechos contables, derivados de los fenómenos de la actividad económica, en otras palabras, se observa la relación contabilidad–economía.

De estas funciones se derivan dos enfoques, el de actividad y el institucional, el primero se refiere “a los medios y riquezas estructurales de que se dispone para organizar la producción, que necesariamente tienen que ser acotados en el tiempo y el espacio”;⁹⁷ este enfoque se centra en la descripción de la actividad económica y social en función de la riqueza; donde aparecen condiciones estructurales mediadas por la cultura y el ambiente, como la forma de administrar el trabajo, los medios y la orientación general social y económica. Este enfoque permite la construcción de un modelo que dé cuenta de condiciones técnicas y sociales de producción, cuyos resultados

⁹⁶ Ibid pág. 33.

⁹⁷ Ibid. pág. 34.

sean aprovechados en el proceso de actividad productiva, social, administrativa, política, ambiental y cultural.

En el segundo enfoque, el modelo contable se estructura desde la concepción de control de propiedad y control de las prácticas de gestión, que en últimas, y en relación con la riqueza, explica su evolución en aspectos cualitativos, cuantitativos, estáticos y dinámicos; aquí la función pasivo interpreta y aplica las formas de regulación⁹⁸ o formas institucionales. En esta forma de regulación se tiene en cuenta la moneda como signo, la relación salarial y la forma de empresa.

La distinción entre estos dos enfoques, resultado de la abstracción de la partida doble, permite un análisis en la relación riqueza-propiedad al ordenar, clasificar, medir y valorar los elementos patrimoniales, lo que permite el control de la riqueza en el marco de la propiedad.

La partida doble también se encuentra relacionada con la productividad, pues en la estructura económica, como base material para producir bienes o servicios, se mide la eficiencia económica en términos de la mejor combinación de los recursos en la circulación física de los factores y medios de producción, y la estructura financiera mide la eficacia de la gestión, que está relacionada con el entorno organizacional y el cumplimiento de objetivos; esta eficacia tiene que ver con la circulación financiera que se manifiesta en el contexto de la empresa, donde se perciben transferencias de propiedad, es decir, implica el estudio de mercado y de sus condicionantes, así como los correspondientes marcos institucionales.

⁹⁸ La regulación se expresa en formas de representación que están ligadas a marcos institucionales y a las condiciones bajo las cuales se reproduce el capital. La regulación contable se relaciona con la regulación económica, política y social.

La productividad está relacionada con el nivel tecnológico que las empresas tienen o están dispuestas a adquirir, ya que ella reduce el tiempo social de producción, permitiendo la consecución de niveles deseados de competitividad; este nivel tecnológico se relaciona con el capital ya que es preferible invertir en un sector productivo que en uno que no lo es.

La partida doble está relacionada con el fenómeno social de producción y distribución de la riqueza. Dadas estas condiciones en la actualidad, dicho signo de representación tiene un reto que es medir e informar sobre la riqueza que no resulta del proceso productivo, como el capital intelectual, el patrimonio cultural, los recursos naturales, que deben ser valorados, pues éstos afectan los procesos distributivos. También debe dirigir su mirada hacia la distribución de bienes y servicios, es decir, hacer medición del consumo ya que se puede decir que prácticamente en este momento sólo se dedica a medir la producción.

6.3.3.1 Partida Doble Signo de las Formas de Representación Contables

El signo es el medio por el cual el objeto se manifiesta al conocimiento del hombre, ya que permite un acercamiento entre el intérprete e interpretante y la realidad objeto de estudio, la cual para ser representada puede adquirir diferentes formas, conservando los signos con los cuales se manifiesta.

El signo en su esencia permanece como mediación, pues mientras esté presente en la relación sujeto–objeto, no importa la forma de representación que adquiera o que se le dé, siempre será signo.

De acuerdo con unas condiciones dadas, el intérprete construye diferentes formas de representación que permiten diversas interpretaciones de la realidad. La forma se puede entender como “conjunto de relaciones (orden)

que puede mantenerse constante con la variación de los términos entre los cuales media⁹⁹. Las partes que constituyen la forma “tienen el único fin de contribuir a consumir una experiencia consciente”,¹⁰⁰ la cual en este caso es una representación concreta o abstracta que como código representa unas relaciones que deben ser interpretadas.

La partida doble adquiere la connotación de signo porque cumple una función de representación al permitir una relación entre intérprete e interpretante contable con los hechos que se dan en la realidad social los que pueden ser de naturaleza económica, jurídica, administrativa, ambiental, política o cultural.

Resulta de vital importancia observar la partida doble como signo que posee un significado, una interpretación y un análisis de sentido, los cuales deben ser investigados¹⁰¹ para continuar el desciframiento de esta valiosa estructura de la contabilidad.

La partida doble ha evolucionado con diversas formas de representación que se dan como propiedades emergentes las cuales no están desligadas de la esencia de este signo, pues a través de ellas se pueden dar ordenamientos y lecturas diferentes y la emergencia de sistemas y relaciones que sirven para potenciar la capacidad cognitiva del intérprete, ubicar nuevos fenómenos que pueden ser analizados por la contabilidad, y establecer nuevos juegos de

⁹⁹ ABBAGNANO, Nicola. Diccionario de Filosofía. 2ª ed., México: Fondo de Cultura Económica, 1980.pág. 567. Los términos pueden ser hechos, valores o cualquier elemento que se quiera organizar en la forma preestablecida para efectos del análisis de relaciones dadas en la realidad.

¹⁰⁰ Ibid. pág. 567.

¹⁰¹ En la investigación de estos tres componentes de la partida doble como signo se puede acudir a la luz de la semántica (en el sentido que le da la gramática) para descubrir su significado, a la hermenéutica para su interpretación y a la semiología para el análisis de sentido.

relaciones; lo anterior implica seguir demarcando la naturaleza de la partida doble y de la contabilidad.

Las formas de representación contable han estado ligadas a las aplicaciones matemáticas. Así, la representación convencional o tradicional utiliza la aritmética (erróneamente ha sido confundida con la partida doble¹⁰²), la representación matricial, vectorial y funcional se valen del álgebra lineal y la representación sagital o de grafos de la matemática booleana.

La construcción de nuevas formas de representación de la partida doble cumplen dos funciones, la primera, encaminada al análisis de estructuras teóricas referidas a la relación riqueza–propiedad dada en las organizaciones, que se puede observar a través de estas representaciones y la segunda, como valioso instrumento de información que agiliza el proceso de toma de decisiones.

Estas formalizaciones en contabilidad tienen un gran acumulado de reflexiones y precisiones que han impulsado el trabajo científico, pero por otro lado no han permitido una comprensión más amplia de su relación con

¹⁰² Tal como se evidencia en las siguientes expresiones, “la partida doble sigue siendo el método formal más avanzado (y casi el único método formal) de que disponen los contables de empresa en la primera mitad del siglo XX” BALLESTERO, Enrique. Teoría y Estructura de la Nueva Contabilidad. 3ª ed., Madrid: Editorial Alianza Universidad. Textos, 1979. pág.21.; “la formulación más general y elemental del modelo contable es la que nos brinda la contabilidad convencional que vamos a identificar aquí con el modelo de la Partida Doble” GARCIA, Moisés. “Modernas Tendencias Metodológicas en Contabilidad” En: Revista Española de Financiación y Contabilidad, Nº 1, 1992, pág. 28.; “el prolongado imperio de la partida doble en la teoría y práctica contables ha concluido. Primero hubo de dar entrada a la llamada contabilidad matricial, y posteriormente surge la contabilidad multidimensional”. GARCIA, Moisés. Ensayos Sobre Teoría de la Contabilidad (Origen, Desarrollo y Contenido Actual del Análisis Circulatorio), 1ª ed., Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Pág. 229.

las ciencias sociales, ya que sólo se observa en ellas la utilización de la matemática como herramienta y no se han dado los marcos teóricos y metodológicos que permitan una evaluación de los desarrollos formales en contabilidad.

El uso del instrumental matemático y los desarrollos formales que se derivan de estas aplicaciones han posibilitado otras miradas, al forzar la teoría contable a una reelaboración de principios en un plano de mayor abstracción y análisis de los aspectos lógico-formales.

Con las corrientes doctrinales enmarcadas en la teoría matemática y el intento formalizador, la contabilidad encuentra un camino de desarrollo del cual sus consecuencias no han sido muy examinadas o comprendidas, por ejemplo las formas de representación matricial y de grafos dan a entender las potencialidades teóricas encerradas en su sistema y hacen ver la necesidad de profundizar en nuevas abstracciones de la estructura teórica contable.

Las aplicaciones matemáticas en la formalización de la contabilidad permiten avanzar en la descripción y homogeneización al elaborar estructuras que perfeccionen el análisis integral del campo de la realidad social estudiada por la contabilidad. Estos intentos formalizadores en contabilidad han dado origen al programa de investigación formalizado, el cual ha girado en torno al concepto de cuenta y partida doble, los que deben ser asumidos con una concepción metodológica en la relación teoría-sistema, pues la contabilidad como sistema abierto al entorno se encuentra interconectado con otros sistemas sociales.

El concepto de sistema en contabilidad debe ser asumido como potencial teórico y metodológico, que permita una estructura teórica explicativa de la realidad y no como instrumento técnico para ordenar datos e interpretar

información. Las precisiones de un núcleo firme del programa de investigación formalizado deben estar direccionadas por las reflexiones sobre la relación teoría–sistema.

Las disciplinas de conocimiento como la contabilidad deben ir relacionadas con los avances científicos y tecnológicos que se presentan como miradas integrales e interdisciplinarias de la realidad, al utilizar herramientas tecnológicas se dan en contabilidad desarrollos como la automatización de procesos de información que permiten una mayor agilidad en la elaboración de informes y en la toma de decisiones.

Cada uno de los hechos representados informan sobre unas decisiones pasadas, y a su vez las relaciones que se pueden observar permiten la toma de nuevas decisiones; las primeras son de rutina y las segundas de orientación, las cuales surgen de la necesidad de cambio y novedad y están acompañadas de incertidumbre.

Estas nuevas formas de representación permiten una mayor agilidad en el procesamiento automatizado de información¹⁰³ y por lo tanto las decisiones se podrán tomar con mayor seguridad, lo cual incrementa el número de decisiones, que darán una mayor profundidad en la comprensión de la realidad y aumento en la complejidad de asociación de elementos.

La agilidad en la automatización permite, entre otras, un control más eficaz, ya que éste como mecanismo de refuerzo actúa como sistema emergente sobre una red de decisiones que buscan el perfeccionamiento de los procesos del sistema y entorno organizacional. Del control se derivan la(s) acción(es) y la información de calidad que se constituye en la base para

¹⁰³ La información actualizada disminuye el margen de incertidumbre y permite conocer posibilidades de acción.

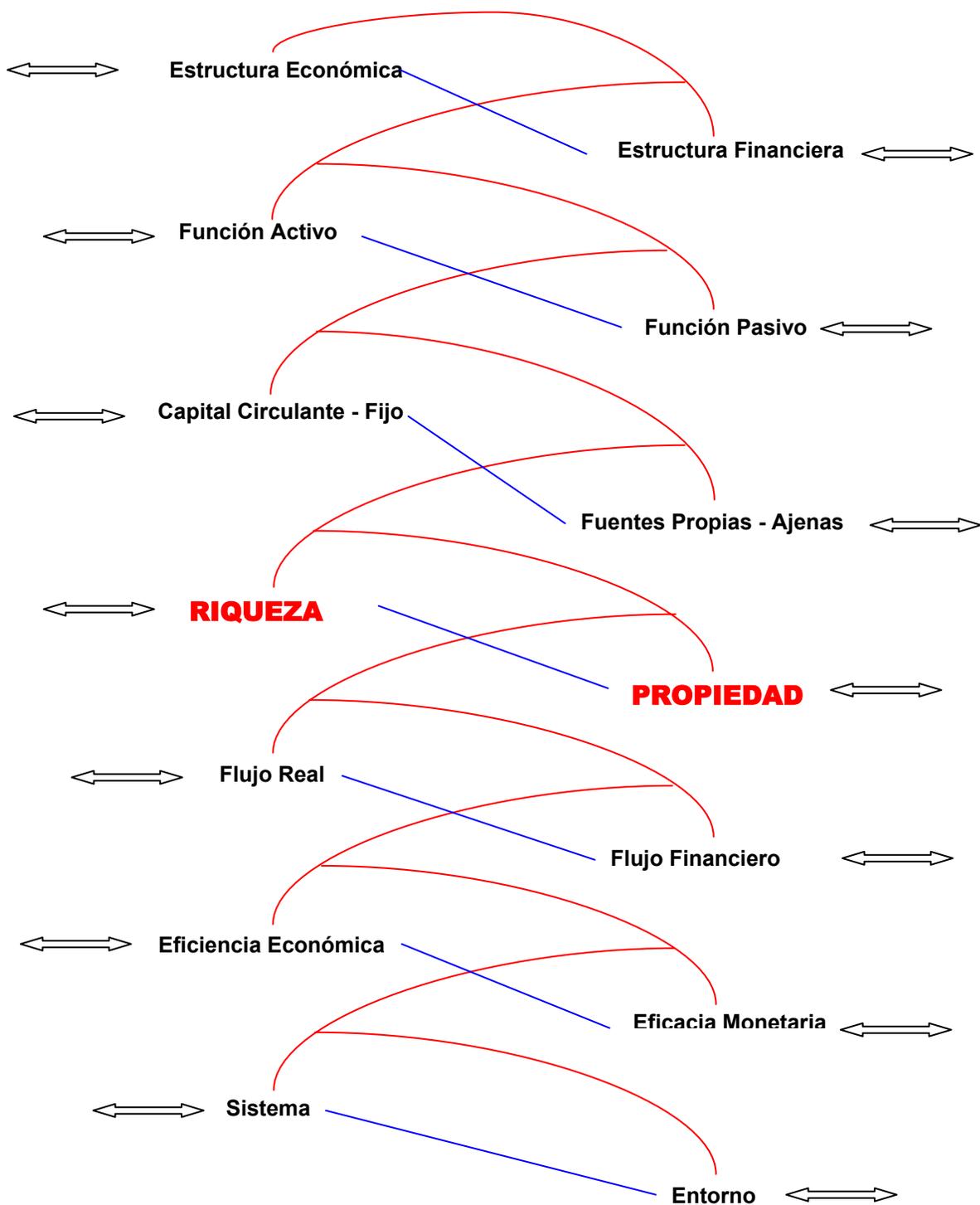
disminuir el nivel de riesgo e incertidumbre en la toma de decisiones. De esta forma, el control se constituye en sistema de gestión estratégico.

Estas nuevas formas de representación, que aparecen desde la segunda mitad del siglo XX, cuando se empieza a hacer uso de los instrumentos matemáticos, se han convertido en postulaciones formales que potencian la capacidad cognitiva del contable al elevar su nivel de abstracción en la comprensión de relaciones determinadas en la realidad social representada por medio de la partida doble como signo, y que como valiosas arquitecturas se utilizan para efectos de interpretar, informar y comunicar los mensajes que se descubren en el interior del trabajo contable.

La confusión que existe entre partida doble y representación convencional se deriva precisamente de desconocer la diferencia entre la partida doble como signo y sus formas de representación, la cual no deja de darle a la contabilidad un toque de técnica numérica, pues la partida doble se constituye como núcleo de la contabilidad y no puede seguir siendo observada como técnica de registro. En efecto, no cabe duda de que es necesario continuar con el trabajo de investigación en torno a la partida doble como signo que ha adquirido varias formas de representación que no se desligan de su esencia.

La partida doble representa sistemas de relaciones y decisiones como se puede observar en la siguiente figura:

RELACIONES CONCEPTUALES DE LA PARTIDA DOBLE



6.4 PARTIDA DOBLE Y ORGANIZACIONES

A partir de 1929, con la crisis económica, autores como “Canning ya advertían a los contadores públicos y otros interesados, acerca de los estados financieros generales destinados a proveer información para todos los usuarios”.¹⁰⁴ De esta manera, se observó, la relevancia que empezaba a adquirir la información, y con ésta, los usuarios a quienes estaba destinada.

Es así como aparece la perspectiva de la utilidad de la información, aunque durante casi 30 años después de la gran depresión económica, estuvo un tanto sosegada, no obstante, hubo diversos trabajos en este período de tiempo (especialmente aportaciones de la American Accounting Association y también de autores como Patton y Littleton), que permitieron, desde 1960, empezar un claro desarrollo en torno al nuevo enfoque que desde años atrás había empezado a construirse. Se pone de manifiesto que los estados financieros se deben determinar por unos objetivos tendientes al cumplimiento de las necesidades informativas de los diversos usuarios. El objetivo de la contabilidad ya no era simplemente el de medir la renta generada por la empresa, sino el de proporcionar información útil para la toma de decisiones, orientadas por una perspectiva de futuro acerca de cuestiones socioeconómicas de las empresas, sobre todo en el mercado de valores. Se empezaron a dar opiniones sobre la nueva forma de análisis que debía adoptar la contabilidad, al respecto,

Staubus sostuvo que la contabilidad debería percibirse como un servicio de información y que la profesión contable debería indicar quiénes son los primordiales usuarios de esta información y la necesidad de adquirir ciertos conocimientos sobre el proceso de la toma de decisiones empleado por los diferentes niveles de

¹⁰⁴ ZEFF, Sthephen A. “Evolución de la Teoría Contable. La Investigación Empírica” En: Revista Contaduría N° 6, Medellín: Universidad de Antioquia, 1985. pág. 29

usuarios. No puede interpretarse, agregó Staubus, que los diferentes usuarios (por ejemplo, inversionistas, acreedores, empleados, ejecutivos financieros), requieren la misma información contable, dado que sus respectivos procesos (o modelos) para la toma de decisiones pueden ser diferentes.¹⁰⁵

Esta nueva perspectiva se sobrepone al enfoque de la ganancia líquida y realizada, que tenía su orientación hacia el cumplimiento de mandatos legales, sin proporcionar mayor valor agregado a la empresa y los inversores, al contrario de lo que ocurre con el enfoque de la utilidad de la información, puesto que no sólo está encaminado al cumplimiento legal, sino a la necesidad económica de representar los hechos que permitan una apropiada información para el control de los elementos organizacionales y una adecuada racionalización en el proceso de toma de decisiones por parte de los diferentes usuarios.

Las consecuencias más importantes en el desarrollo del enfoque de la utilidad de la información se pueden sintetizar de la siguiente manera:

- ϕ La evolución del concepto de usuarios de la información financiera: El nuevo enfoque en contabilidad tenía como substrato principal al usuario de la información; permitió el aumento progresivo de los posibles destinatarios, teniendo en cuenta al Estado, inversores, acreedores, gerentes, clientes, empleados, proveedores, analistas financieros, académicos, sindicatos, etc.
- ϕ La discusión de los objetivos de la información financiera y la posibilidad de establecer diferentes tipos de estados financieros: Se dio la discusión acerca de los posibles objetivos de la información financiera, pues lo importante ya no era determinar el beneficio, sino el

¹⁰⁵ *Ibíd.* pág. 29

estudio de los fines más adecuados. Apareció así el enfoque de la corriente normativa donde podían interpretarse de acuerdo a sus fines las reglas y propósitos preestablecidos, y se extiende la posibilidad de determinar diferentes sistemas contables para satisfacer las necesidades concurrentes de los usuarios.

- ϕ El incremento de la información y los nuevos ámbitos de la regulación contable: Se dio el surgimiento no sólo de nuevos estados financieros, sino también de técnicas contables no utilizadas hasta el momento, que extienden el registro y comunicación de la información a nuevos ámbitos, tales como la actividad social, y la gestión en la unidad económica.
- ϕ La distinción entre teoría general y sus aplicaciones y el carácter normativo y científico de la contabilidad: El debate sobre los objetivos de la información financiera tuvo dos efectos sobre la epistemología contable, el primero, un aumento en el número de investigadores de la línea normativa, y el segundo, comprender la diferencia entre la teoría general y sus aplicaciones. Siendo la teoría de carácter positivista, que se construye con los rasgos comunes que se encuentran en los sistemas contables, sus aplicaciones son de carácter normativo, los cuales permiten la validación de los sistemas dependiendo de la congruencia de lo sucedido en la realidad con los objetivos predeterminados, que sirven de base para la creación, orientación y desarrollo del sistema contable.

Parece evidente que la utilidad de la información empezaba a demarcar una perspectiva de investigación (la investigación empírica), a través de la cual era posible estudiar los modelos, características y elementos contextuales que influían en las decisiones tomadas por los diferentes usuarios. Desde

luego, sólo un tipo de investigación empírica podría permitir conocer cuáles eran las particulares necesidades informativas de los diferentes agentes, de manera que la contabilidad pudiera responder a ellas.

La investigación empírica en contabilidad, encaminada a proveer información útil para diferentes usuarios, empezó un proceso interdisciplinario que permitió responder a las diversas exigencias planteadas. La economía, la psicología y la sociología aparecieron como disciplinas preponderantes en la relación información-decisión; que posibilitaron el desarrollo de enfoques conductuales encaminados al estudio del comportamiento que determina la elección de una u otra alternativa.

La información y su utilidad en la toma de decisiones ha ocupado la atención de diversos campos disciplinares de la contabilidad, lo que ha generado la creación de varios enfoques, como el inductivo positivista, los modelos de decisión y la capacidad predictiva, el enfoque del comportamiento agregado del mercado, enfoque del inversor individual, enfoque del valor económico de la información y enfoque integrador, tendientes –cada uno de ellos desde su visión– al estudio de los agentes decisores y su relación con la información proporcionada por la contabilidad, así como también, al análisis de la información que permita una adecuada toma de decisiones.

La decisión, sintetizando las aportaciones de Luhmann, consiste en la reflexión que permite la selección racional (justificada) de una o varias opciones de un conjunto de alternativas existentes. Una decisión es racional cuando cada una de sus posibilidades (o las más importantes) se estudian detallada y rigurosamente, de manera que se presenten argumentos a favor y en contra de cada opción. Si se sigue el proceso racional de la toma de decisiones, con base en información contable de calidad, sin duda alguna,

generará un beneficio para la organización, puesto que sus acciones estarían justificadas.

Es de tener en cuenta que “una decisión puede existir, aun cuando la elección sea impuesta o haya sido influenciada por otras decisiones. También el actuar completamente rutinario puede ser comprendido como repetición de una decisión ya adoptada, como repetición con un motivo dado en un momento determinado”.¹⁰⁶ Lo que no impide que las decisiones subsiguientes sean racionales, siempre y cuando se conozcan las características de las decisiones previas y su influencia en el actual desarrollo de la organización.

Las decisiones comprenden tres características: 1) Las decisiones han de tener la pretensión de permanecer una unidad, con el objeto de poder ser premisas para otras decisiones. 2) Las decisiones deben cotematizar la selectividad de su relación con otras decisiones. Esto han de hacerlo entonces con una perspectiva de doble selección: eligen no sólo una de varias alternativas, sino que hacen esto en vistas a que, a través de ellos, éstas producen o impiden relaciones con otras decisiones. 3) Las decisiones en cuanto sucesos fijados a puntos del tiempo y pasajeros deben tomar y reflejar una función que ate al tiempo, es decir, a pesar de ser pasajeras deben ser utilizables como premisas al decidir posterior, y por lo tanto determinar qué determinaciones de sentido están cobijadas y dónde se encuentran los puntos críticos en los cuales se plantea el decidir posterior en contradicción con el decidir anterior.¹⁰⁷

La contabilidad como base de información para la toma de decisiones ha de tener en cuenta estas tres características; primero, la consideración de las

¹⁰⁶ LUHMANN, Niklas. Organización y Decisión. Autopoiesis, Acción y Entendimiento Comunicativo. Barcelona: Anthropos Ed., 1997. pág. 12

¹⁰⁷ *Ibíd.* pág. 17 - 18

decisiones como unidad, es decir, las decisiones deben servir como premisas de decisión, pero éstas no han de tomarse de manera fragmentada, puesto que podría llevar a una comprensión poco integral de la realidad en la organización; segundo, la posibilidad de tomar decisiones en un marco racional, debido a las múltiples opciones, deberá elegirse argumentadamente una de las alternativas; tercero, la permanencia temporal de las decisiones, o sea, al ser éstas racionales y englobar la unidad, no han de tomarse sólo para un intervalo temporal (como si éste fuera aislado e independiente), sino para un conjunto sucesivo de intervalos temporales, en los que tengan aplicabilidad las decisiones tomadas.

La importancia de las decisiones para Luhmann consiste en que éstas son los elementos determinantes que componen las organizaciones; las decisiones forman el sistema social organizacional y como sistema crea sus propias condiciones para que surjan los elementos que la determinan. “En términos modernos, la organización no se diferencia de la sociedad ni de los ámbitos societales, así como tampoco se conceptualiza como sistema de un tipo propio”.¹⁰⁸ Es preciso darle a la organización en el ámbito contable, un concepto más amplio, pues comúnmente se ha tratado como sinónimo de empresa o de ente económico, cuando en realidad su conformación se da en los ámbitos que incluye cualquier tipo de agrupación humana con finalidades determinadas (que no siempre están relacionadas con el ánimo de lucro); la anterior apreciación cabe específicamente en la esfera contable donde muchas veces el campo de aplicación es reducido a la forma organización-empresa, lo cual ha limitado la visión que se tiene de esta disciplina y en algunos casos se ha juzgado a la partida doble como el instrumento que ha provocado este estancamiento de la contabilidad, cuando dicho obstáculo no depende de este signo de representación, sino de la forma como los

¹⁰⁸ Ibid. pág. 4.

contables sean capaces de interpretar la realidad que consideran hace parte de su trabajo.

La contabilidad se encuentra ligada especialmente a la organización de la economía de la empresa, vista ésta como la unidad entre decisión y acción, que se aparta de la visión de competencia perfecta orientada al mercado; donde convergen diversos problemas, por lo cual, en el interior de la empresa no se dan decisiones únicas, correctas y óptimas; es aquí donde la información contable debe ser de la más alta calidad para corresponder con los retos de la compleja realidad empresarial, constituida a través de la relación entre decisiones que definen situaciones unas para otras; se percibe de esta forma la influencia del contexto socioeconómico en el actuar organizacional.

Si el espacio objetivo en el que la organización desarrolla sus actividades no ofrece dificultades, puede pensarse, por tanto, que las decisiones que se tomen en la organización tampoco han de presentarlas, puesto que la actividad decisional no encontrará rivalidad (al menos explícita) entre las alternativas existentes. No obstante, debido a que el concepto de equilibrio económico entre la organización y el mercado rara vez –o tal vez nunca– se cumple, es preciso realizar una elección racional entre las diferentes opciones de decisión, de manera que permita a la organización su sostenimiento competitivo en la sociedad.

“En las organizaciones sólo se puede conseguir una mayor profundidad en la comprensión de la realidad mediante el aumento del número de decisiones, ya que esto se debe dar a través de decisiones. Mejoría quiere decir crecimiento. Pero crecimiento significa a su vez, aumento de la complejidad

e intensificación de la selectividad en la asociación de los elementos”¹⁰⁹. La partida doble como signo de representación puede aludir a la asociación de dichos elementos que son las decisiones de gran complejidad, dadas en el interior y exterior de la organización, con las cuales podrá, entre otros, dar cuenta de los niveles de productividad (eficiencia y eficacia), y permitir un esfuerzo de racionalización que se genera a través del aumento del número de decisiones, y por lo tanto de la complejidad del sistema.

La contabilidad en las organizaciones debe reflejar los sistemas de relaciones de decisiones, tomándolas en combinación con otras, ya que si éstas no existieran, no habría nada que decidir. La organización posibilita lo anterior, mediante el hecho de que en cada decisión se supone que otras fueron aceptadas y las nuevas serán adaptadas, pero como elección entre varias alternativas.

Es necesario relacionar la partida doble con la dualidad que se da en la decisión: por un lado la diferencia de las alternativas y por otro la alternativa escogida, ya que este ámbito de decisiones debe ser representado por este signo e interpretado por la contabilidad. La relación se da en términos de información sobre la distribución de la riqueza, es decir, la contabilidad es la base para la decisión y también debe informar sobre la acción, de esta forma presentará las alternativas de decisión en la situación patrimonial y luego informará sobre la decisión tomada en la distribución de dicha riqueza.

Las decisiones se toman como sucesos que expresan una diferencia entre pasado y futuro, ya que implican un cambio cualitativo en el transcurrir de los hechos, estos cambios siempre buscan el mejoramiento continuo de la

¹⁰⁹ Ibid. pág. 24.

organización y hacia allá debe apuntar la partida doble y la contabilidad, a hacer una representación fiel aunque a menor escala de la realidad, que permita un acercamiento a ella para poder tomar decisiones de calidad que den sostenibilidad a la organización.

Las decisiones parten de la realidad representada por diferentes sistemas de información –como el contable–, e influyen en ella porque en esta relación del decidir se plantean los procesos de dirección, límites y capacidad de control en las organizaciones. Este control es comprendido como “proceso metódico y sistemático, surgido de la evolución histórico–social de los pueblos, cuya esencia es la racionalización integral de la realidad en la cual se inscribe la actividad humana, y enfocado a la protección de un interés determinado”.¹¹⁰ El control está referido a todos los mecanismos de refuerzo que actúan sobre la base de una red de decisión, que le permite destacarse en cuanto sistema emergente sobre una realidad que sirve de base, es decir, que actúa sobre decisiones que dirigen a otras decisiones, y que permiten aumentar la responsabilidad mediante el perfeccionamiento reflexivo del proceso de decisión.

La relación entre contabilidad y control es comprendida a través de la medición y la información como categorías en las cuales “la medición en contabilidad tiene que ver con la construcción de reglas, derivadas de criterios y estructuras teóricas de la valoración, se constituyen en convenciones que facilitan la confección de información estructurada, de la

¹¹⁰ SARMIENTO RAMÍREZ, Héctor José. “*La Urdimbre del Quipus. Una Discusión Taxonómica del Concepto de Control como Objeto de Estudio de la Contabilidad*” En: Revista Lúmina N° 3. Manizales: Universidad de Manizales, 2000. pág. 103.

que depende el sistema de relaciones y decisiones”.¹¹¹ Del control como categoría se deriva la información de calidad, que es el principal vehículo de afianzamiento de las organizaciones, pues con esta se determinan las decisiones de calidad, que se presentan en un marco donde los niveles de complejidad del sistema se reducen en la medida que la información se incrementa, el control se convierte así en un sistema de gestión estratégico.

Al estar la contabilidad estrechamente relacionada con el control de la reproducción y distribución de la riqueza en el marco de la propiedad, la información que de ésta se deriva se constituye en un canal para acceder al desarrollo por medio de una información capaz de disminuir el riesgo y aumentar la confianza y el compromiso social, derivando las mejores alternativas de decisión–acción para la sostenibilidad.

Control y decisión se unifican en la medida en que las acciones de control se materializan a través de las decisiones, que procuran reducir los niveles de complejidad, por medio de un análisis en la relación medios–fines que establezca los propósitos de la información, que sirva realmente como sustento en la toma de decisiones de calidad; de aquí se deriva la necesidad en las organizaciones de mejorar la calidad en los procesos de control. Se puede observar de esta forma la importancia de la contabilidad en este ámbito pues constituye su centro en el control de la reproducción de la riqueza adscrita a la propiedad.

¹¹¹ GRACIA LOPEZ, Edgar. “Control, Contabilidad y Sociedad. Un Asunto para Repensar” En: Revista Lúmina N° 5. Manizales: Universidad de Manizales, 2004. pág. 248.

En el ámbito del control contable, la partida doble como vehículo sígnico cumple su función en la organización al mediar entre sistema y entorno¹¹², representando a nivel interno (sistema) las eficiencias del proceso y en el nivel externo (entorno) las eficacias en las relaciones. La partida doble debe reflejar las funciones importantes en la instalación, regulación y ejecución de la relación con el entorno, con el cual surgen los sistemas organizacionales, donde se definen los de mayor o menor preferencia, en el cual se espera que los sistemas del entorno también establezcan su relación con la organización en la forma de decisiones que sean la base de selectividad de las relaciones de sistema y medio de relaciones abiertas, así se dará lugar a sistemas sociales organizados, donde “la forma y el grado de dificultad del decidir organizacional interno dependen de la forma que el mercado regula las interdependencias y las expresa como precios”.¹¹³ El mercado permite y obliga a decidir a las organizaciones individuales del sistema económico.

Si se analiza detenidamente la relación información–decisión, se identifica que el problema nos remite a la comunicación. Desde este plano el desarrollo teórico de la partida doble se convierte en un asunto vital para la sociedad, máxime si se considera que la comunicación (en todos sus componentes y dimensiones) se ha convertido en un asunto esencial para la cultura, modernidad y modernización de las organizaciones e instituciones.¹¹⁴

¹¹² La diferencia entre el sistema y el entorno está dada por las decisiones internas y externas que son escogidas de acuerdo con reglas diferentes, pues el límite del sistema actúa como regla de ordenación para relaciones de decisión y no como línea de división. La red que se forma de relaciones interorganizacionales es capaz de hacer un entorno turbulento para otras organizaciones de menor poder decisional y ofrece de esta forma requisitos de crecimiento y reorganización de todas las organizaciones.

¹¹³ LUHMANN, Niklas. Op. cit. pág 57.

¹¹⁴ GRACIA, Edgar. “Control, Contabilidad y Sociedad. Un Asunto para Repensar” Op. cit. pág 247.

La partida doble está inserta en las redes de comunicación que extienden y limitan la presión de decisión, pues si se parte de la idea de que a través de este signo se representan los hechos contables que pertenecen a la realidad social que serán la base de la construcción e interpretación de información contable y de esta forma pasan a explicar –utilizando el lenguaje como medio– y transformar el contexto al cual pertenecen, aportando de esta forma a la edificación cultural.

En este orden de ideas, la contabilidad presenta un papel preponderante en las decisiones que se tomen en la organización, en tanto que es la encargada de desarrollar un sistema de información que represente la realidad socioeconómica de la organización. La contabilidad debe conocer las causas del conjunto de hechos y actividades que se dan en la organización, como también sus posibles efectos, con el fin de que la información se encuentre sustentada racionalmente, de manera que la decisión sea de calidad. Un proceso de tal naturaleza permitirá a la organización, sin duda alguna, elevar sus niveles de competitividad y productividad, por cuanto cada decisión se encontrará debidamente justificada.

Lamentablemente en la actualidad el sistema de información contable no tiene como esencia –o al menos no parece tenerlo– la representación integral de las actividades organizacionales, sino al contrario, la orientación al cumplimiento de determinados intereses, que no siempre coinciden con el deber ser de la contabilidad, el cual se refiere a la representación total y estructurada de los hechos contables de la organización. En este sentido cabe resaltar la siguiente afirmación:

El fenómeno de crisis económica mundial es causado por una crisis de confianza en los informes y mensajes contables que sirven de base para la toma de decisiones a la hora de invertir en valores bursátiles y a la hora de realizar grandes operaciones financieras. Si se acepta esta hipótesis habría de preguntarse, en consecuencia, ¿por qué los informes y mensajes contables no son dignos de la credibilidad acostumbrada?, ¿quién está detrás de este fenómeno?, ¿a quién favorece tal comportamiento?, ¿hay una propuesta para su solución?.¹¹⁵

La información proporcionada por la contabilidad se relaciona, consiguientemente, con la ética empresarial, en efecto, la manera o los intereses que medien en la representación de las transacciones económicas, van a afectar también la forma en que se tomen las decisiones en la organización.

6.4.1 Representación Teleológica Contable

Se hace necesario replantear estructuras teóricas de la contabilidad y derivar de allí un análisis de representaciones teleológicas, o en otras palabras orientadas a objetivos que deben llevar implícitas explicaciones de sus propósitos. Este análisis buscará los fines especificados a alcanzar por la contabilidad de acuerdo con su utilidad y de allí derivará los medios apropiados que permitirán la búsqueda de dichos propósitos.

Los prejuicios de la orientación hacia un objetivo de la representación contable son la razón por la cual se hace necesario un análisis de los medios y fines en nuestra disciplina. Sólo si se revela el nexo de medios y fines y se establece el objetivo claramente, el usuario de datos contables puede considerar esta subjetividad y juzgar si una

¹¹⁵ ÁLVAREZ A., Harold. “Adopción o Armonización de la Normativa Contable” En: Cuadernos de Administración N° 28, Santiago de Cali: Universidad del Valle, 2002. pág. 146

representación específica es apropiada para su propósito o no¹¹⁶.

Lo importante es hacer el análisis necesario en esta relación medios–fines que permita establecer unos propósitos en la construcción y análisis de la información con el fin de que ésta pueda corresponder con las necesidades sociales que hacen parte del campo contable; “deben preverse entonces en una organización decisiones sobre fines y decisiones sobre medios, y coordinarse unas con otras. La relación entre medio y fin es un caso de unión de decisiones entre otros”¹¹⁷. Esta es una buena forma de objetivar el proceso contable, al intentar dar una valoración neutral a los propósitos por medio de una explicación que sea de general aceptación, basada en decisiones de calidad.

El contable a través de la partida doble debe aprehender la realidad para responder con los retos que se le presentan cada vez más complejos y con diferentes problemáticas. Entre estos retos está el ampliar su campo de aplicación, trascender lo financiero y económico para permitir una mirada a atributos de la productividad, competitividad, eficiencia, eficacia, calidad, valor agregado, responsabilidad social, equidad, y ecoeficiencia; al igual que a riquezas emergentes que no se dan al interior de los procesos productivos de la organización y que por lo tanto merecen otro tratamiento de valoración y medición, como la gestión del conocimiento, capital intelectual, capital social, recursos naturales, y patrimonio cultural. El acercamiento de la partida doble a estos retos se debe hacer por medio de una representación teleológica donde se dé el análisis de medios–fines de la representación, lenguaje e información contable.

¹¹⁶ MATTESSICH, Richard. Op. cit. pág 40.

¹¹⁷ LUHMANN, Niklas. Op. cit. pág. 20

Se parte así de una necesidad de interpretar el mundo, el cual se encuentra en permanente construcción, cuenta con unos ordenamientos de tipo social, económico, político, cultural e institucional y para esto la contabilidad se presenta como una gran herramienta para las organizaciones, por medio de sus procesos de representación, interpretación, información, comunicación y control, teniendo en cuenta, claro está, que para esta tarea el principal apoyo es la partida doble como signo base de representación contable, del cual luego se derivan los otros procesos que se encuentran mediados por el lenguaje como vehículo de conocimiento y de expresión de información.

La contabilidad debe integrarse con los procesos de innovación¹¹⁸ de las organizaciones, y permitir que los procesos de decisión se consideren alternativas realizables, es decir, que se deriven de una verdadera representación de la realidad y que contengan el análisis de medios y fines que puedan sustentar la racionalidad de las decisiones; “la innovación es cambio de estructura, pero no necesariamente una reforma ni tampoco necesariamente mejoría”,¹¹⁹ ya que normalmente se tiende a pensar que innovar es cambiarlo todo, casi como empezar de cero y este proceso se refiere más a un mejor aprovechamiento de los recursos que se poseen¹²⁰. Estas decisiones de innovación que se encuentran debidamente sustentadas, pueden superar las decisiones tradicionales de otros que se basan en la

¹¹⁸ Entendiendo este término como un “proceso de decisión conrainductivo, un proceso de decisión que decide diferente a lo que era de esperar y así, cambia las expectativas” LUHMANN, Niklas. Op. cit. pág. 89

¹¹⁹ Ibid. pág. 89.

¹²⁰ Esta reflexión cabe perfectamente para aquellas posturas que afirman que la partida doble no permite tener unos mejores niveles de efectividad y que a ella se debe la crisis de información y control contable en las organizaciones, y pretenden que se de un cambio con un nuevo “método” que implique transformaciones de fondo, cuando en realidad lo importante es saber comprender la partida doble y darle el valor que ésta merece por ser una construcción que no nació por convención de un grupo de científicos sino por interacciones sociales, es decir, tuvo su génesis en lo natural de los procesos sociales. La partida doble es una invención importante de la humanidad.

siguiente frase: así se ha hecho, se hace y se seguirá haciendo porque siempre ha funcionado así.

En la presión de sistemas organizacionales la innovación se basa en la táctica de establecer relaciones sociales y temporales entre las decisiones. Los sistemas más complejos deben desarrollar una mayor capacidad de cambio realizable y desencadenable en cualquier parte mediante sucesos de decisión y acción. En este proceso de toma de decisiones para la innovación la partida doble está llamada a efectuar la representación de dichos acontecimientos, para que posteriormente por medio de la contabilidad se realice el control, la generación de información y se continúe con el mejoramiento de los sistemas organizacionales.

Sin lugar a dudas, para que la contabilidad pueda responder en alguna medida con los retos descritos anteriormente, necesita de un constructo teórico que debe partir de un núcleo de conocimiento dado por el análisis de la relación riqueza–propiedad, acompañado del proceso de control que media entre estas dos categorías, y es en este sentido que se tendrá que redimensionar el concepto de partida doble, al constituirse como base para comprender esta relación, partiendo de la concreción de propósitos a medir y objetivos a alcanzar, para que de esta forma los fenómenos presentes en la realidad que deben ser medidos por la contabilidad no se analicen como simples legalidades, no relacionadas con los procesos productivos e institucionales; ya que éstos afectan los procesos de información, control y acción al interior de las organizaciones.

En este sentido la partida doble debe corresponder con las diferentes dimensiones sociales, representando con fidelidad la realidad para que los contadores den *fe pública* de estos hechos representados, debe ser flexible

con el cambio de la compleja realidad, pero no para permitir la manipulación de decisiones que no correspondan con el interés de la organización.

En este trabajo la contabilidad se puede apoyar en la disciplina semiótica, pues ésta es la encargada de “defender la legitimidad para ciertos propósitos, preocuparse por el efecto del signo en aquellos que lo interpretarán, también debe encargarse de desenmascarar la confusión de estos diversos propósitos que los signos pueden desempeñar, tanto si la confusión es involuntaria como si es deliberada”.¹²¹ El papel de la contabilidad en las organizaciones y en la sociedad puede ser examinada como disciplina legitimadora que tiende a ser manipulada para enmascarar las realidades subyacentes, donde a veces se presentan algunas imágenes del mundo como empresa en quiebra, país insostenible, sociedad en crisis, etc., con los cuales la contabilidad está directamente relacionada como medición, información y control, y que permite este tipo de apreciaciones de la realidad. De allí la importancia de la semiótica en contabilidad para construir los sentidos que permitan que los usuarios interpreten la realidad con mayor objetividad y aprovechamiento de lo que se posee.

¹²¹ MORRIS, Charles. Op. cit. pág 82.

7. CONCLUSIONES

- ϕ La partida doble puede ser explorada como signo que cumple una función de representación al ordenar estructuras cognitivas y normativas de información, para dotar a la contabilidad de sentido de realidad, reflejando relaciones de tipo lógico, epistémico, metodológico, social, político, administrativo y económico; y que de igual forma, permite una relación entre intérprete e interpretante contable con los hechos contables que pertenecen a la realidad social, y que a través de ella se representan y se ponen en contacto con el saber contable.

- ϕ En el proceso de semiosis contable, la partida doble es el vehículo sígnico con el cual se representan hechos contables, es decir, hechos sociales generalmente de naturaleza económica o jurídica. En este proceso se determinan tres dimensiones de la semiótica contable: la semántica, parte de una realidad mental y social que se puede verificar de forma empírica y de la cual hacen parte los hechos contables representados por medio de la partida doble, por lo tanto en esta dimensión se estudia la relación entre la partida doble como vehículo sígnico y la realidad representada; la sintáctica, hace abstracción de los objetos representados y los intérpretes para dar paso a un análisis de combinaciones de signos, por lo cual en esta dimensión se estudian relaciones como por ej. partida doble-cuenta, partida doble-balance, entre otras; y la dimensión pragmática, referida a la relación entre vehículo signico e interprete, es decir, en el caso de una semiosis contable, la relación entre partida doble y sujeto contable, donde se realiza un análisis de sentido de dicho signo y las interpretaciones que a través de éste se pueden hacer de la realidad.

- ϕ La partida doble permite atribuir un pasado histórico, empírico y analítico a la contabilidad, identificar lo estático y lo dinámico en las relaciones sociales y económicas por medio de la cuenta, que es un signo que representa lo cualitativo, cuantitativo, estático y dinámico en la relación riqueza – propiedad.
- ϕ La contabilidad pertenece a la realidad social y mental, donde parte del hecho de que conceptos como derechos de propiedad, deudas, obligaciones sociales, son reales, es decir, la riqueza y la propiedad son una realidad social que se puede representar mentalmente y verificar de forma empírica, ya que son los pilares de la disciplina contable, sin los cuales no se podría hablar de contabilidad, o no por lo menos en los términos en los que se conoce actualmente.
- ϕ La contabilidad está relacionada directamente con la economía, ya que ésta tiene dos grandes agregados: la producción y el consumo. Estas masas son representadas contablemente a través de la partida doble como flujos reales y financieros que describen la dinámica de las estructuras económicas y financieras en relación conjunta, ya que presentan dependencia recíproca.
- ϕ La partida doble se encuentra relacionada con la productividad, pues en la estructura económica, como base material para producir bienes o servicios, se mide la eficiencia económica en términos de la mejor combinación de los recursos en la circulación física de los factores y medios de producción, y la estructura financiera mide la eficacia de la gestión, que está relacionada con el entorno organizacional y el cumplimiento de objetivos. Esta eficacia tiene que ver con la circulación financiera que se manifiesta en el contexto de la empresa, donde se perciben transferencias de propiedad, es decir, implica el

estudio de mercado y de sus condicionantes, así como los correspondientes marcos institucionales.

- ϕ En el ámbito del control contable, la partida doble como vehículo sónico cumple su función en la organización al mediar entre sistema y entorno, representando a nivel interno (sistema) las eficiencias del proceso y en el nivel externo (entorno) las eficacias en las relaciones. El control y decisión se unifican en la medida en que las acciones de control se materializan a través de las decisiones, que procuran reducir los niveles de complejidad en la organización.

8. RECOMENDACIONES

- ϕ Continuar con la construcción de un nuevo sentido que explique la partida doble, analizada como signo de representación de la contabilidad, que tiene un significado, una interpretación y un análisis de sentido, para descubrir las funciones que se encuentran presentes en dicho signo y en el ámbito contable. Se pretenderá, en últimas, aportar a una nueva comprensión de la partida doble, intentar disminuir el problema de la versión tecnicada que se le ha dado, y analizar su componente conceptual.

- ϕ Estudiar la partida doble desde la semiótica, para comprender e interpretar la información en las relaciones sociales, económicas, políticas, tecnológicas y comunicacionales, y dar así un nuevo valor agregado al saber y al quehacer contable.

- ϕ Desde un aspecto semiótico es posible realizar un estudio sobre el efecto del signo en aquellos que lo interpretan, y también develar la confusión que se puede presentar al darle diversos propósitos a signos como la partida doble, que no sólo actúa como mediación sino también como instrumento de control.

- ϕ Replantear estructuras teóricas de la contabilidad y derivar de allí un análisis de representaciones teleológicas, o en otras palabras, orientadas a objetivos que deben llevar implícitas explicaciones de sus propósitos. Este análisis buscará los fines especificados a alcanzar por la contabilidad de acuerdo con su utilidad y de allí derivará los medios apropiados que permitirán la búsqueda de dichos propósitos.

- ϕ Empezar el camino de la medición y valoración de las nuevas riquezas que no se han tenido en cuenta hasta ahora por no hacer parte del proceso productivo, tales como: la gestión del conocimiento, capital intelectual, capital social, recursos naturales, y patrimonio cultural; teniendo en cuenta que es un reto que se le presenta a la partida doble en relación con la compleja realidad y sus diferentes problemáticas. El acercamiento de la partida doble a estos retos se debe hacer por medio de una representación teleológica donde se dé el análisis de medios–fines de la representación, lenguaje e información contable.

- ϕ Es necesario difundir el estudio y desarrollo de la semiótica contable, pues ésta es una herramienta que permitirá entender la contabilidad como disciplina legitimadora de la realidad representada, compuesta por signos que deben ser analizados e interpretados como tales, ya que sus mensajes producen efectos diferenciados en los usuarios de la información.

9. BIBLIOGRAFÍA

ABBAGNANO, Nicola. Diccionario de Filosofía. 2ª ed., México: Fondo de Cultura Económica, 1980.

ÁLVAREZ A., Harold. *“Adopción o Armonización de la Normativa Contable”*
En: Cuadernos de Administración N° 28, Santiago de Cali: Universidad del Valle, 2002.

ARIZA B., Efrén Danilo. *“Las Relaciones de Producción y la Partida Doble”*
En: Revista Legis del Contador N° 2. Bogotá: Legis Editores, 2000.

_____. *“Historia de la Contabilidad”*. Santa Fe de Bogotá, 1996, Inédito.

_____. *“La Vitalidad de la Partida Doble. Tercer Simposio Nacional de Investigación Contable y Docencia, Santa Fe de Bogotá: CCINCO, 1995.*

BALLESTERO, Enrique. *Teoría y Estructura de la Nueva Contabilidad*. 3ª ed., Madrid: Editorial Alianza Universidad. Textos, 1979.

BOTER MAURI, Fernando. *Las Doctrinas Contables*. 1ª ed., Barcelona: Editorial Juventud S.A., 1959

CAÑIBANO, Leandro. *Teoría Actual de la Contabilidad*. 2ª ed., Madrid: Ediciones ICE, 1979

FERNANDEZ PIRLA, José María. *Teoría Económica de la Contabilidad*. 9ª ed., Madrid: Ediciones ICE, 1977.

FERRATER MORA, José. Diccionario de Filosofía. 1ª ed., Barcelona: Editorial Ariel, 1994.

FOUCAULT, Michel. Las Palabras y las Cosas. Una Arqueología de las Ciencias Humanas. 22ª edición, Madrid: Siglo Veintiuno Editores S.A., 1993.

GARCIA, Moisés. “*Modernas Tendencias Metodológicas en Contabilidad*” En: Revista Española de Financiación y Contabilidad, N° 1, 1992.

_____ . Ensayos Sobre Teoría de la Contabilidad (Origen, Desarrollo y Contenido Actual del Análisis Circulatorio), 1ª ed., Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

GRACIA LÓPEZ, Edgar. “*Economía y Sistema de Cuentas*” En: Revista Legis del Contador N° 2. Bogotá: Legis Editores, 2000.

_____ . “*Control, Contabilidad y Sociedad. Un Asunto para Re-pensar*” En: Revista Lúmina N° 5. Manizales, (Col.): Universidad de Manizales, 2004.

GREEN, Wilmer. “*Breve Resumen de la Vida de Luca Pacioli*”. En: Estudios Contemporáneos Sobre la Evolución del Pensamiento Contable. 1ª ed., México: Ediciones Contables y Administrativas, S.A., 1979.

LITTLETON, A.C. “*Los Antecedentes de la Contabilidad por Partida Doble*”. En: Estudios Contemporáneos Sobre la Evolución del Pensamiento Contable. 1ª ed., México: Ediciones Contables y Administrativas, S.A., 1979

LLINÁS, Rodolfo. El Cerebro y el Mito del Yo. El Papel de las Neuronas en el Pensamiento y el Comportamiento Humanos. 1ª edición. Bogotá: Editorial Norma, 2003.

LUHMANN, Niklas. Organización y Decisión. Autopoiesis, Acción y Entendimiento Comunicativo. 1ª ed. Barcelona: Anthropos Ed., 1997.

MALMBERG, Bertil. Teoría de los Signos. Introducción a la problemática de los Signos y los Símbolos. 1ª ed., México: Siglo Veintiuno Editores, S.A., 1977

MARDONES, José María. Filosofía de las Ciencias Humanas y Sociales: Materiales para una Fundamentación Científica. 1ª ed. Barcelona: Editorial Anthropos, 1991.

MATTESSICH, Richard. La Representación Contable y el Modelo de Capas-Cebella de la Realidad: Una Comparación de las “Ordenes de Simulacro” de Baudrillard y su Hiperrealidad. 1ª ed., Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2003.

MEYER, Jean. Contabilidad Nacional y Contabilidad de Empresa. 1ª ed. París: Editores Dunod, 1974.

MORRIS, Charles. Fundamentos de la Teoría de los Signos. 2ª ed., Barcelona: Editorial Paidós, 1994.

PEIRCE, Charles Sanders. La Ciencia de la Semiótica. 1ª ed., Buenos Aires: Ediciones Nueva Visión, 1986.

RESCHER, Nicholas. Sistematización Cognoscitiva, 1ª edición, Méjico, Siglo XXI Editores, 1981.

SAUSSURE, Ferdinand. Curso de Lingüística General. 14ª ed., Buenos Aires: Editorial Losada S.A., 1945.

SARMIENTO RAMÍREZ, Héctor José. *“La Urdimbre del Quipus. Una Discusión Taxonómica del Concepto de Control como Objeto de Estudio de la Contabilidad”* En: Revista Lúmina N° 3. Manizales, (Col.): Universidad de Manizales, 2000.

SCHAMANDT-BESSERAT, Denise, y otros. Cosmosvisión Histórica y Prospectiva de la Contabilidad. Tomo I. Arqueología e Historia de la Contabilidad. 1ª ed., Bogotá: Editorial UNIINCCA, 2004.

TUA PEREDA, Jorge. Lecturas de Teoría e Investigación Contable. Medellín: Centro Interamericano Jurídico Financiero, 1995.

VLAEMMINCK, Joseph. Historia y Doctrinas de la Contabilidad. 1ª ed., Madrid: Editorial E.J.E.S., 1961.

WIRTH, Maria Cristina. Acerca de la Ubicación de la Contabilidad en el Campo del Conocimiento. 1ª ed., Buenos Aires: Ediciones La Ley S.A., 2001.

ZEFF, Stephen A. “Evolución de la Teoría Contable. La Investigación Empírica” En: Revista Contaduría N° 6, Medellín: Universidad de Antioquia, 1985.

Otras Fuentes:

VERGARA, Oscar. Teoría de la Comunicación y Teoría de la Semiótica: Su incorporación en el proceso de formación de Contador Universitario en Chile. En línea: <http://capic.cl/publicaciones.asp> Consultado 16.05.03.

Anexo 1. CATEGORÍAS CONCEPTUALES DE ANÁLISIS

Categorías Semióticas

- ϕ **Signo:** vehículo que permite la relación de un intérprete (mente del sujeto) o interpretante (pensamiento) con un designatum (aspectos de la realidad u objeto que se percibe).

- ϕ **Representación:** es la medida y orden de todo lo que puede ser interpretado; existen representaciones de lo abstracto y de lo concreto y representaciones cognoscitivas donde se observa y se describe la realidad o el objeto y la representación teleológica que va orientada a un objetivo, para lo cual necesita de un análisis de medios y fines.

- ϕ **Semiosis:** Proceso de abstracción que estudia la relación existente entre vehículo sígnico, intérprete y designatum, donde estos tres componentes se implican mutuamente, puesto que son formas de referirse a aspectos de este proceso, al que pertenecen tres dimensiones: la semántica, la sintaxis y la pragmática.

- ϕ **Semántica:** estudia la relación entre vehículo sígnico y designatum, es decir, los aspectos que un signo puede representar.

- ϕ **Sintáctica:** estudia las relaciones entre los signos haciendo abstracción de los objetos y de los intérpretes; es el análisis de las representaciones en tanto éstas relacionan varios signos en su interior.

- ϕ **Pragmática:** estudia la relación entre vehículo sígnico e intérprete; se da un análisis de sentido del signo analizado y el posible efecto en el intérprete.

Categorías Contables

- ϕ **Hecho contable:** es un acontecimiento de naturaleza social, económica, administrativa, jurídica, financiera o ambiental, que la contabilidad representa por medio de la cuenta y la partida doble y que pertenece a un tipo de realidad social.
- ϕ **Cuenta:** signo de representación contable que incluye aspectos de cualidad y cuantía de las variaciones de los elementos patrimoniales, posibilita la comprensión de las conexiones que se establecen entre los diferentes hechos, permitiendo diferenciar el sistema de relaciones económicas y financieras que se encuentran en una organización; tiene por objetivo medir los hechos que pertenecen a los procesos sociales, económicos, jurídicos, administrativos, y ambientales.
- ϕ **Balance:** elemento conceptual de representación que resulta de la aplicación de la partida doble. Representa la composición cuantitativa y cualitativa de la estructura económica y financiera al exponer las variables (cuentas) que comprenden el conjunto de los hechos contables presentes en la organización.
- ϕ **Patrimonio:** Representación de la estructura de propiedad como conjunto dado entre la estructura económica y financiera, donde se debe dar una visión más amplia de estas estructuras en las que

tengan cabida aspectos de naturaleza social, administrativa y ambiental, entre otros.

- ϕ **Organización:** sistema social cuyos componentes son decisiones; se conforma en el ámbito donde se incluye cualquier agrupación humana con finalidades determinadas.

- ϕ **Decisión:** reflexión que permite la selección racional (justificada) de una o varias opciones de un conjunto de alternativas existentes. Una decisión es racional cuando cada una de sus posibilidades se estudian detallada y rigurosamente, de manera que se presenten argumentos a favor y en contra de cada opción.

- ϕ **Riqueza:** “resultado de un proceso de formación social, adquiriendo diversas connotaciones de acuerdo con los diferentes estadios de desarrollo del trabajo, de su papel productivo y de las relaciones sociales que determina el cómo producir, qué producir, cómo apropiar, cómo distribuir lo producido, incluyendo el manejo de los excedentes obtenidos y de los elementos materiales incorporados”.¹²²

- ϕ **Propiedad:** “derecho legal al uso exclusivo de recursos y al excluir a otras personas de su posesión, uso o control. Los recursos generalmente son tangibles como las posesiones personales y los medios físicos de producción pero algunos pueden ser también intangibles como p. e., las patentes. Los derechos de propiedad

¹²² GRACIA, Edgar. Op. cit. pág. 29

pueden caer sobre personas privadas, grupos o autoridades públicas”¹²³

- ϕ **Control:** “proceso metódico y sistemático, surgido de la evolución histórico – social de los pueblos, cuya esencia es la racionalización integral de la realidad en la cual se inscribe la actividad humana, y enfocado a la protección de un interés determinado”.¹²⁴

- ϕ **Racionalidad Metódica:** Conjunto racional y sistemático de procesos, que involucra conceptos, instrumentos metodológicos y técnicos, los cuales permiten un mejor ordenamiento de la estructura cognoscitiva en la aprehensión de la realidad.

- ϕ **Representación Contable:** Idea que se crea en la mente del sujeto, del hecho contable que se estudia y tiene sentido. Toda representación contable está compuesta de signos.

¹²³ SELDON, Arthur y PENNANCE, F.G. Diccionario de Economía. 1ª ed., Barcelona: Ediciones Orbis, S.A., 1983. pág. 454.

¹²⁴ SARMIENTO RAMÍREZ, Héctor José. Op. cit. pág. 103.

Anexo 2. MODELO METODOLÓGICO

Tipo de Investigación

Considerando los requerimientos del problema, es pertinente afirmar que el estudio se desarrolla sobre un modelo de **investigación teórica**, basada en la semiótica, por cuanto desarrolla un esquema de derivación teórica para la construcción conceptual y metodológica orientada a la producción de conocimiento disciplinal en el campo contable, especialmente en lo referido a la partida doble. El trabajo intenta reconstruir algunos elementos conceptuales de la partida doble en función de su interés por vincular esta disciplina con el pensamiento semiótico. Dado que la solución del problema planteado pasa por el análisis bibliográfico y documental como proceso de construcción, debe reconocerse entonces que el estudio tiene además de su esencia epistémica disciplinal, un componente de investigación documental, como corresponde a toda investigación teórica.

Método

En lo referente al método, el trabajo se desarrolla en una **dinámica deductiva** en atención a que acude al mecanismo de la derivación teórica para la construcción de conocimiento, así pues, se toman algunos elementos de la semiótica e invocará la derivación conceptual para construir una estructura de trabajo investigativo dirigido al campo disciplinal contable, y también se trabajará con el **método analítico**, ya que la investigación busca descomponer la partida doble en un sentido lógico o mental, y porque investiga los subconceptos con los cuales el concepto en cuestión ha sido construido.

Como metodologías específicas se utilizarán el **análisis documental**, a fin de examinar la pertinencia de los textos de ruta bibliográfica; la **hermenéutica**, en la interpretación de los argumentos de las teorías expuestas; la **dialéctica**, en la confrontación teórica y la **didáctica** de la ciencia, para la presentación de los resultados del estudio.

METODOLOGÍA PROCESAL

La investigación está dividida en cuatro fases, con sus respectivas etapas y actividades, tal como se enuncia a continuación:

FASE A: ANTEPROYECTO

Etapas A1: Problematización

- Activ.A1.1. Selección bibliográfica
- Activ.A1.2. Planteamiento del problema
- Activ.A1.3. Acotamiento y Formulación
- Activ.A1.4. Identificación de Objetivos
- Activ.A1.5. Revisión de Antecedentes
- Activ.A1.6. Elaboración Documento Propuesta

FASE B: FUNDAMENTACIÓN

Etapas B1: Revisión Bibliográfica

- Activ.B1.1. Elaboración fichas bibliográficas

Activ.B1.2. Selección y sistematización material

Etapa B2: Fundamentación Teórica

Activ.B2.1. Identificación categorías conceptuales

Activ.B2.2. Elaboración del Marco Conceptual

Activ.B2.3. Elaboración Marco Referencial

Etapa B3: Referenciación Primaria

Activ.B3.1. Diseño de Instrumentos – Entrevista

Activ.B3.2. Aplicación Instrumento a Fuentes

Activ.B3.3. Análisis de discurso

FASE C: DISEÑO

Etapa C1: Estudio de Categorías

Activ.C1.1. Categorías Semióticas

Activ.C1.2. Categorías Contables

Activ.C1.3. Teorización

Etapa C2: Derivación Teórica

Activ.C2.1. Análisis Conceptual

Activ.C2.2. Reconstrucción concepto Partida Doble

FASE D: INFORME FINAL

Etapa D1: Documento Maestro

- Activ.D1.1. Redacción Preliminar
- Activ.D1.2. Revisión con Asesores
- Activ.D1.3. Ajuste y Redacción Final
- Activ.D1.4. Evaluación – Presidente
- Activ.D1.5. Evaluación Jurado

Etapa D2: Socialización

- Activ.D2.1. Sustentación
- Activ.D2.2. Producción versión para publicación

Fuentes y Técnicas

Primarias

Aunque el trabajo tiene un fuerte componente documental, es necesario acudir a la autoridad disciplinal que representan para el proyecto, algunos expertos en el área de teoría contable. Para acceder a la información necesaria, se utilizó la técnica de la entrevista semiestructurada, para la cual se diseñó el correspondiente cuestionario. En lo atinente al procesamiento de la información primaria, se acudió a la técnica del análisis de discurso (técnica cualitativa), a fin de precisar las categorías de análisis más pertinentes para el desarrollo del proyecto.

Secundarias

La fuente básica de información del trabajo está en materiales de carácter bibliográfico, hemerográfico y electrónico, para los cuales resultó obligada la técnica de consulta estructurada, sustentada en la elaboración de fichas de referenciación bibliográfica. Al igual que en el apartado anterior, para el

procesamiento de la información resultante de la consulta, se recurrió al análisis cualitativo, mediante la técnica de análisis de contenido.

Anexo 3. TRABAJO DE CAMPO

Para este trabajo de campo se utilizó la técnica de entrevista dirigida la cual tenía por objetivo identificar los diferentes conceptos que de la partida doble tienen algunos expertos de la teoría contable, esto con el fin de realizar el análisis de discurso que permitió dar al trabajo de investigación la base para la verificación de la hipótesis de trabajo.

Los entrevistados y respuestas obtenidas son las siguientes:

ϕ Harold Álvarez Álvarez, Presidente Consejo Técnico de la Contaduría Pública de Colombia.

“La partida doble es el método de la disciplina contable para determinar el proceso de producción y distribución de la riqueza en los procesos productivos. Metodología que implica la unión de lo temporal con lo permanente, a partir de la combinación de cuentas de resultado y cuentas de balance de una manera dinámica, dialéctica, que permite el reconocimiento de cómo se produce la riqueza y luego cómo es distribuida.

La doble imputación es una condición de la partida doble que le ha permitido ser objeto de reflexiones y de tratamientos interesantes a partir de la matemática y de construcción de sistemas informáticos, y desarrollos de otras disciplinas desde esta perspectiva de la doble imputación; le da a la contabilidad una condición binaria que se puede representar en ciertos sistemas o modelos con esa característica, entre otros, por ejemplo ha permitido ser representada en el álgebra matricial.

La partida doble tiene que ver con el reconocimiento de un fenómeno social de producción y distribución de riqueza, que ha estado ligada a la teoría

clásica de la economía; esa reflexión que tiene que ver con la forma como se produce y se distribuye la riqueza, pues en ese momento se tenía un criterio de riqueza como un bien escaso, y generalmente ese bien escaso era un bien producido de una manera artesanal y esto ha hecho que se estanque como metodología para reconocer otros fenómenos.

En este momento existe una crisis de la partida doble frente a riquezas de nuevo tipo que no son resultantes de los procesos productivos, como riquezas culturales, naturales, pero que sí entran a afectar los mismos y los procesos distributivos; entonces en este momento se comienzan a identificar esos fenómenos, y pareciera que estuviera llegando el fin de la partida doble. Sin embargo puede haber algunas posibilidades para que pueda seguir resolviendo los problemas de la identificación, información y medición de los procesos económicos”.

ϕ Danilo Ariza Buenaventura, Profesor asociado Universidad Nacional de Colombia–Bogotá.

- * Forma de ver la vida desde el ámbito del control, donde todo efecto tiene su causa.
- * Expresa la actividad de producción y distribución como sistema.
- * Es el método que permite que riqueza y propiedad sean mediatizadas simbólicamente por la contabilidad en informes contables con significado para los usuarios.
- * Adquiere connotación de expresión sistémica de la producción de unos insumos en unos productos, es decir, fuentes y aplicación de recursos.
- * La mirada entre riqueza y propiedad tiene la connotación de tomar como objeto referencial la entidad como persona jurídica, como ente independiente de los dueños.
- * La partida doble encuentra la expresión de relacionar los ingresos con los costos y gastos del período.

- * Muestra la separación de riqueza como flujo (estado de resultados) y riqueza como stock (balance general).
- * La partida doble refleja la transformación de la producción, la distribución y el consumo.

ϕ Marco Antonio Machado Rivera, Docente Investigador Universidad de Antioquia

Método de representación contable, modelo para interpretar y representar la realidad; tiene una estructura lineal, aprehende la realidad desde el punto de vista de la dualidad: flujo monetario, flujo material; propietario, no propietario. La cuenta es el instrumental de la partida doble; refleja aspectos monetarios y no monetarios.

Como modelo, debe desarrollar lenguaje de representación; no idea de mundo como dualidad, pues deja fuera muchos elementos que pueden ser estudiados; se puede trascender al estudio de la contabilidad matricial, sagital, vectorial o neuronal.

La partida doble está estancada con respecto al avance de las matemáticas; no ve elementos que están por fuera de la dualidad.

ϕ Jorge Manuel Gil, Docente Universidad Nacional de la Patagonia Austral–Argentina.

Método para reflejar la realidad basada en la dualidad binaria como lógica de dos componentes, uno positivo y otro negativo.

ϕ Albeiro Serna, Docente Universidad San Martín–Medellín

Método que permite observar la correspondencia entre flujos monetarios y flujos reales o físicos; la dinámica causa–efecto, origen–aplicación, inversión–financiación y explica el aumento y disminución de la riqueza.

ϕ Mauricio Gómez, Docente Universidad Nacional

La partida doble involucra una racionalidad de la contabilidad, una expresión procedimental, pero ella no es en sí misma la racionalidad, pues ésta subyace a la contabilidad como control. La partida doble es una herramienta de representación de la nueva realidad que existe en la forma de organización de la riqueza y del capital cuando se separa la propiedad de las personas naturales y jurídicas. Es en últimas el instrumento de representación que subyace a la estructura de la contabilidad como control, expresando la relación riqueza–propiedad.

Correspondencia con el Objetivo

El resultado obtenido del análisis de discurso de las entrevistas corresponde con el objetivo planteado para dicha técnica, pues se logró conocer el concepto que de partida doble tienen diferentes expertos en teoría contable, lo cual permite hacer una comparación entre estas respuestas y el concepto manejado en este trabajo de investigación.

Categorías de Análisis

Categorías de la Partida Doble	Entrevistado
Método	Marco Antonio Machado Jorge Manuel Gil

	Albeiro Serna Danilo Ariza Buenaventura Harold Álvarez
Modelo	Marco Antonio Machado
Herramienta de representación	Mauricio Gómez
Expresión sistémica	Danilo Ariza
Metodología	Harold Álvarez
Dualidad	Albeiro Serna

En el análisis cualitativo se puede concluir que en la mayoría de los casos la partida doble se asume como un método de representación, asumiendo el concepto de método como proceso abstracto que actúa como modelo con el cual se permite una relación entre el intérprete y la realidad representada.

Se tiene este método como el encargado de representar la realidad económica y social, el cual se basa en el principio de dualidad, que refleja la relación entre flujo monetario–flujo material, inversión–financiación y causa-efecto, y se constituye como la expresión sistémica de la producción y distribución de la riqueza.

La partida doble cuenta en el momento con un gran problema y es cómo representar la riqueza que no surge del proceso productivo, por lo cual, la partida doble ha sido criticada y se cree que la contabilidad debe abandonar este signo y buscar uno que responda a los nuevos problemas y que esté acorde con el desarrollo de la matemática.

Es precisamente de este tipo de críticas de donde nace la necesidad de hacer el presente trabajo para comprender que la partida doble no se puede seguir observando en su versión tecnificada, sino al contrario, hacer un

análisis que permita descubrir las propiedades que en ella se encuentran inmersas y con las cuales se podrá responder de manera efectiva a los nuevos retos sociales.

Contrastación de Categorías

En el aspecto contable, se encuentran varias relaciones con las categorías expuestas en el presente trabajo, tales como: cuenta, control, riqueza, propiedad, producción, distribución, información, principio de dualidad y medición.

Para el ámbito de la semiótica, aunque no se dio en ninguno de los casos la correspondencia con la partida doble como signo de representación, que es la hipótesis manejada en este trabajo, sí se logra percibir en las respuestas este aspecto semiótico que la identifica, como se puede observar en las siguientes respuestas:

* Danilo Ariza: Método que permite que riqueza y propiedad sean mediatizadas **simbólicamente** por la contabilidad en informes contables con significado para los usuarios.

* Marco Antonio Machado: Método de **representación contable**, modelo para interpretar y **representar la realidad**.

* Jorge Manuel Gil: Método para **reflejar la realidad**.

* Mauricio Gómez: **Herramienta de representación** de la nueva realidad que existe en la forma de organización de la riqueza y del capital; **instrumento de representación** que subyace a la estructura de la contabilidad como control, expresando la relación riqueza–propiedad.

Indudablemente cuando se habla en términos de mediaciones simbólicas, representación de la realidad, representación contable, como fue mencionado en las cuatro respuestas anteriores, se hace referencia a los aspectos semióticos que están presentes en la contabilidad y en la partida doble como es el caso específico.