

El papel de la partida doble en la representación contable*

Fabiola Loaliza Robles

Resumen

La tesis desarrollada establece que la contabilidad como disciplina de naturaleza social hace parte de la realidad social, como tal, representa unos intereses internos y externos a la misión.

La base de la representación contable es la partida doble como estructura signíca que cumple una función simbólica en el ámbito contable y que además cuenta con diversas formas de representación que han evolucionado con el uso de herramientas matemáticas que permiten otros niveles de abstracción y nuevas miradas de la teoría contable en un plano de mayor abstracción y análisis de los aspectos lógico-formales, que hacen evolucionar la contabilidad en la medida en que crecen las necesidades sociales.

Palabras clave

Representación contable, representación semiótica, partida doble, formas de representación.

Abstract

I intend to develop a thesis according to which Accounting, as a discipline of social nature, is part of the social reality, and it represents both internal and external interests to the mission.

The base of the accountable representation is the double entry as a signic structure that has a symbolic function in the accounting space, and that has diverse forms of representation that have evolved with the use of mathematical tools. Such tools allow other levels of abstraction and new views of the accounting theory, in a level of higher abstraction and analysis of the logical-formal aspects that make accounting evolve as social necessities grow.

Key words

Accounting representation, semiotic representation, double entry, ways of representation.

* Recibido el 10 de julio de 2007 y aceptado el 23 de agosto de 2007.

Este artículo es producto de la reflexión desarrollada en el grupo de investigación de Teoría Contable de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad de Manizales.

La contabilidad es el lenguaje con el cual el sistema organizacional interactúa con el entorno, es la encargada de interpretar la realidad en la que se inscribe lo contable; pero, ¿qué tipo de realidad representa la contabilidad?, ¿qué y cómo representa?, ¿cómo interpreta la realidad representada?, ¿cuál es el signo fundamental de la contabilidad que conecta al sujeto contable con la realidad representada?, ¿existe una o varias formas de representación contable?, y por último, ¿cuáles son los retos y límites de la representación contable?...

El presente artículo intenta comprender y dar respuesta, por lo menos someramente, a los anteriores interrogantes, ya que son temas que se mencionan con cierta naturalidad, especialmente en el ámbito académico, pero a la hora de la verdad no existe mayor claridad, sí consenso al respecto; por ejemplo, la partida doble muchas veces es entendida como técnica del doble registro y se enuncian algunas formas de representación como la matricial, la vectorial, la sagital, entre otras, presentándolas como el reemplazo de la partida doble.

Precisamente, lo que se quiere resaltar es que la partida doble no es una forma de representación, sino que es un signo que cuenta con una estructura conceptual que avanza a la par con los desarrollos sociales y que, como tal, cuenta con diversas formas de representación que en su esencia corresponden con lo que es la partida doble.

Realidad y representación contable

La *realidad social*¹, espacio al cual pertenece la contabilidad, se presenta en las propiedades sociales que se generan en la interacción de grupos de personas, así, por ejemplo, las construcciones sociales de tipo moral, económico, legal, científico, que necesitan de mayor abstracción, se encuentran en una capa² 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, en algunos casos, 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 concretada, y después, quienes no participaron en su construcción siguen realizando representaciones posteriores; en otras palabras, la representación antecede a la realidad social.

¹ Este tipo de realidad se encuentra, según Cristina Wirth, «dondequiera que se constituyan grupos de animales o de 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» (2001: 35).

² Se asume, para efectos de este artículo, que la realidad presenta diferentes capas de acuerdo con los niveles de representación, donde a mayor nivel se da un nivel de abstracción superior y de igual forma se aumenta en las capas de la realidad.

La contabilidad, sin lugar a dudas, pertenece a la realidad física, social y mental, donde parte del hecho de que conceptos como derechos de propiedad, deudas, obligaciones sociales, son reales, es decir, la riqueza representada en la estructura económica y la propiedad representada en la estructura financiera, pertenecen a la realidad física y social y se pueden representar mentalmente y verificar de forma empírica. Estos son los pilares de la disciplina y la profesión contable sin los que 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 económica, administrativa, jurídica, financiera, ambiental... «Los hechos son las objetivaciones de los sucesos, es decir, los hechos se fabrican a partir de la observación» (Lemos y Sánchez, 2005:4). Meyer define el hecho contable 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» (1974:48), en este sentido, la contabilidad, al estar en la esfera socio-económica y socio-jurídica, considera los hechos objetivados contablemente, es decir, de acuerdo con el saber contable y que son susceptibles de interferir en la gestión de las organizaciones consideradas.

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 en la representación contable de la realidad social, y que no se reflejan en los informes tradicionales, o sea, debe valorar otros aspectos de índole social que pueden ser representados por la partida doble y medidos por la contabilidad.

Estos hechos para ser considerados deben ser representados. «La *representación* es una parte esencial del proceso mediante el cual se produce el sentido y se intercambia entre los miembros de una cultura. Implica el uso del lenguaje, de los signos y las imágenes que están por, o representan cosas» (Hall, 2002:2). Representar implica la producción de sentido de los conceptos en la mente a través del lenguaje, estas representaciones mentales constituyen el sistema o mapa conceptual con el cual es posible dar interpretación al mundo y «a partir de los significados naturales surgen convenciones simbólicas, esto es, convenciones semánticas intersubjetivamente válidas» (Habermas, 1999:39).

Cada persona tiene un mapa conceptual en su mente, diferente del resto de personas, por lo tanto, cada uno interpreta y le da sentido al mundo de una manera única e individual, aunque las generalidades se dan en las convenciones. Existen dos sistemas principales de representación, el mental (conceptual) y el lingüístico³, estos se correlacionan a través de códigos (signos). «Estos signos están por, o representan los conceptos y las relaciones conceptua-

³ Estos sistemas de lenguaje se caracterizan, según Habermas, «por una gramática que permite conexiones complejas de símbolos; y los contenidos semánticos se han desligado hasta tal punto

les entre ellos que portamos en nuestras cabezas y su conjunto constituye lo que llamamos sistemas de sentido de nuestra cultura» (Hall, 2002:5).

La realidad no se significa por sí sola, se le construye el sentido usando sistemas representacionales como conceptos y lenguajes, 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» (Foucault, 1993:72). Además de esta forma, los seres humanos clasifican y organizan el mundo en categorías con sentido; este trabajo implica observar, percibir y captar los signos⁴ de determinada realidad, pero el sentido no depende del signo sino de su función simbólica y a través de ellos se establece la comunicación significativa.

La contabilidad es una disciplina socialmente construida que representa ciertos aspectos de la realidad socio-económica y socio-jurídica, se puede inferir que, como tal, está compuesta por signos que median entre la realidad y el pensamiento contable, para permitir la construcción de representaciones. El signo es el medio por el cual el objeto se manifiesta al conocimiento del hombre, ya que permite un acercamiento entre el intérprete y la realidad objeto de estudio, la cual, para ser representada, puede adquirir diferentes formas, conservando los signos con los que se manifiesta.

Partida doble: signo de las formas de representación contable

Se tiene, entonces, que la contabilidad cuenta -al igual que el resto de construcciones sociales- con varios signos, pero, ¿cuál es el signo más representativo de la contabilidad?, sin lugar a dudas, es la **partida doble**, con la cual la disciplina y la profesión contable ordenan estructuras cognoscitivas y normativas de información, refleja relaciones de tipo lógico, epistémico, metodológico, social, político, y económico en el ámbito de la riqueza adscrita a la propiedad y le da sentido de realidad.

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.

del sustrato que representan los significados naturales, que las formas fónicas y sígnicas pueden variar con independencia de los rasgos semánticos» (Habermas, 1999:38). Se puede considerar que los significados naturales hacen parte de las construcciones de sentido que se dan en la interacción social.

⁴ Todo lo que conocemos o pensamos se da a través de signos; nuestro conocimiento mismo es un signo. «El signo es la unidad básica del acto de conocer y, por tanto, una teoría del signo tendrá que ser una disciplina filosófica capaz de explicar e interpretar el dominio total del conocer humano» (Gonzales, 1997: 192).

Se da a la partida doble la categoría de signo de representación⁵ 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.

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 unidades, ha traído como resultado un conocimiento más acabado de la situación económica de las mismas, no sólo por la síntesis de datos lograda, 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» (Cañibano, 1979:67). 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.

De análoga manera, 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» (Cañibano, 1979:67).

Para Jean Meyer la partida doble es la expresión de la igualdad que se debe encontrar entre los bienes y las deudas, desde los puntos de vista jurídico y 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-empleo⁶.

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 débitos y créditos.

⁵ Para efectos del presente artículo la partida doble se asume como una representación semiótica, ya que ésta «hace referencia a todas aquellas construcciones de sistemas de expresión y representación que pueden incluir diferentes sistemas de escritura, como números, notaciones simbólicas, representaciones tridimensionales, gráficas, redes, diagramas, esquemas, etc. Cumplen funciones de comunicación, expresión, objetivación y tratamiento». (Tamayo, 2006: 41).

⁶ 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

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» (Meyer, 1974:182). 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 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» (Fernández, 1977:109). 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.

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 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, o sea, que corresponden a la naturaleza económica y a las cuentas de naturaleza débito.

3) Las expresiones monetarias de dichas cuentas de signo contrario son iguales (Fernández, 1977:120).

El primero, consiste en la relación entre los 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 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.

Mattesich explica la relación de dualidad que representa la partida doble, al afirmar que:

esta estructura se manifiesta empíricamente en hechos económicos, tales como ventas y compras, transacciones de inversión y de deudas, producción, y otros procesos de transferencia. Al mismo tiempo esta misma estructura puede ser representada conceptualmente no sólo en forma de entradas dobles sino también en forma de matrices, ecuaciones algebraicas, diagramas de flujo o redes y vectores...la contabilidad no consiste únicamente en el uso de doble entrada –lo que es más bien una mera técnica– sino en el desarrollo de una estructura lógica subyacente... (Mattesich, 2003: 82)

Obsérvese cómo para este autor la partida doble no está sustentada en la doble entrada, sino que es una estructura conceptual que cuenta con diversas formas de representación matemática.

De igual forma, Wirth manifiesta que «la realidad económico-social que la contabilidad debe describir es una realidad física compuesta de cosas materiales, y

una realidad social constituida por los derechos –originados en leyes, contratos u otros hechos- que relacionan a las personas físicas y jurídicas entre sí (relaciones deudoras y acreedoras, o contractuales, por ejemplo) y con las cosas (derecho de propiedad, de uso, de garantía, etc.)» (2001: 35). Esta realidad física y social corresponde con cada una de las estructuras de la partida doble.

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 que 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, para este caso, se refiere a una racionalidad controladora, de donde se desprende la valoración cuantitativa o representación monetaria, tomándose como patrón de medida para el registro y análisis de los hechos considerados de interés contable.

La riqueza debe ser comprendida en un sentido más amplio, en otras palabras, 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» (Gracia, 2000:29). 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 y 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.

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» (Gracia, 2000:33).

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» (Gracia, 2000:34); 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 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 regulación⁷ 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.

La productividad está relacionada con el nivel tecnológico que las empresas tienen o están dispuestas a adquirir, ya que éste reduce el tiempo social de producción, permitiendo la consecución de niveles deseados de competitividad; este nivel tecnológico se relaciona con el capital, pues 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 y es necesario que la contabilidad en su función de control dé una debida protección a los mismos. 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.

La partida doble representa sistemas de relaciones y decisiones, tal como se puede observar en el gráfico 1:

⁷ 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.



Gráfico 1

El signo, en su esencia, permanece como mediación, pues mientras esté presente en la relación sujeto-realidad representada, no importa la forma de representación que adquiera o que se le dé, siempre será signo. La partida doble ha evolucionado con diversas **formas de representación** que se dan como propiedades emergentes, que 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 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 doble⁸), la representación

⁸ 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

matricial, vectorial y funcional se valen del álgebra lineal, y la representación sagital o de grafos de la matemática booleana.

Estas nuevas formas de representación aparecen desde la segunda mitad del siglo XX, cuando se empieza a hacer uso de instrumentos matemáticos más avanzados, y 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.

Tal como lo afirma José M^a. Requena, «siendo precisamente en los últimos años cuando se produce el momento histórico en que la contabilidad experimenta uno de sus mayores impulsos científicos, evolucionando sus métodos de representación y coordinación hacia nuevas formas: matricial, vectorial, lineal, etc.; de diferente alcance en cuanto a sus posibilidades analíticas, riqueza estructural y generalidad de las hipótesis en que se apoyan» (1986: 165).

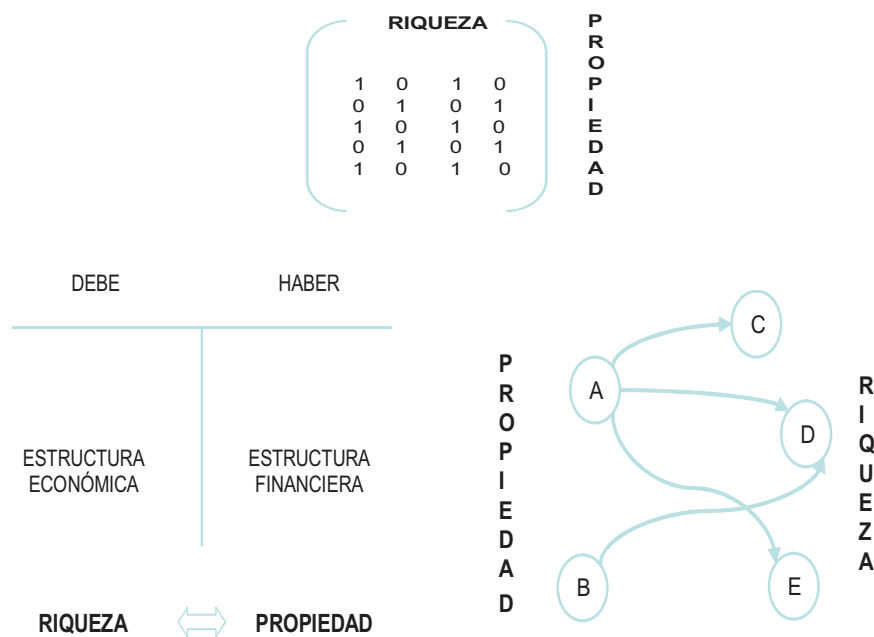


Gráfico 2

en la primera mitad del siglo XX» (Ballester, 1979:21); «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» (García, 1992:28); «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» (García, 229).

Como se puede observar en los gráficos 1 y 2, en esencia, las diferentes formas de representación son **partida doble**, ya que manifiestan la dualidad existente entre riqueza y propiedad y todas las relaciones que allí subyacen. Así 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, y la segunda, como valioso instrumento de información que agiliza el proceso de toma de decisiones.

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. «Conviene recordar al respecto que la formalización en contabilidad, como en otras ciencias, debe contemplarse como la puesta en marcha de una simbolización lingüística precisa, mediante la cual nos sea posible ordenar y delimitar claramente las ideas de que disponemos, obteniendo el máximo fruto posible de las estructuras con las que trabajamos (Montesinos, 1995:373).

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.

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. Ya que «la generación de riqueza, el ejercicio del poder y la creación de códigos culturales han pasado a depender de la capacidad tecnológica de las sociedades y las personas, siendo la tecnología de la información el núcleo de esta capacidad» (Castells, 1999: 370).

Estas nuevas formas de representación permiten una mayor agilidad en el procesamiento automatizado de información⁹ 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

⁹ La información actualizada disminuye el margen de incertidumbre y permite conocer posibilidades de acción.

sistema y entorno organizacional. Del control se derivan la(s) acción(es) y la información de calidad que se constituye en la base para disminuir el nivel de riesgo e incertidumbre en la toma de decisiones. De esta forma, el control se constituye en sistema de gestión estratégico.

A modo de invitación

En efecto, 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. De esta forma, se procura reducir los niveles de complejidad por medio de un análisis en la relación medios-fines que establezca los propósitos de la información y el control, 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.

«En la acción comunicativa el lenguaje desempeña, aparte de su función de entendimiento, el papel de coordinar las actividades teleológicas de los diversos sujetos de acción, así como el papel de medio en que se efectúa la socialización de esos sujetos de acción» (Habermas, 1999:12). Si se parte de que la contabilidad es el lenguaje con el que la organización interactúa con el medio, se puede inferir que aparte de dar a comprender el funcionamiento del sistema y entorno organizacional, es a través de ella, en su accionar como sistema de comunicación, que se da la toma de decisiones y orienta el actuar de los sujetos económicos.

Pero así como la contabilidad pretende avanzar en sus formas de representación, también se hace necesario avanzar en lo representado, ya que como bien lo afirman Lemos y Sánchez,

la contabilidad debe discutir las visiones tradicionales de desarrollo que representa e incluir variables como las que involucran los objetivos e intereses de los excluidos, una contabilidad de la miseria, de las carencias, que no margine estos aspectos y su información contribuya a considerar la distribución de la riqueza, los verdaderos generadores de la misma como soporte sustancial del proceso productivo y los beneficios que deben obtener conforme a sistemas de medición de la calidad de vida y el desarrollo de sus potencialidades. Esto implica apelar a superar los enfoques reduccionistas y buscar captar la complejidad y perspectivas integradoras de variables múltiples (Lemos y Sánchez, 2005: 9).

Es de resaltar también que este siglo, que se caracterizará, según las actuales tendencias, por un sistema extraordinariamente eficiente y eficaz, el trabajo humano será más productivo, se hará mayor esfuerzo mental y menos físico; será necesaria una nueva redistribución de la riqueza, menos polarizada, con mayor acceso a la educación y a la salud y una nueva organización social y política. Pero «este incremento de productividad se hará visible cuando cambieemos la contabilidad estadística, cuando las categorías y procedimientos del siglo XX, ya manifiestamente inadecuados, sean reemplazados por conceptos y

Fabiola Loaiza Robles

métodos capaces de medir la nueva economía» (Castells, 1999:388), y que además, adquiera sentido de vida, sin olvidar que ante todo esta disciplina es social: por y para la sociedad.

Es pertinente, a estas alturas, preguntarse ¿a quién beneficia la investigación contable?, ¿cuál es el sentido que adquiere el nuevo conocimiento?, ¿estamos contribuyendo al desarrollo social? o, simplemente, ¿somos los aliados del capitalismo?, ¿somos los títeres del mercado?, ¿contribuimos a cerrar la brecha entre ricos y pobres?, ¿le apostamos al desarrollo social?...

*La teoría y la investigación, en general,
deben considerarse como medios para
comprender nuestro mundo y deben juzgarse
exclusivamente por su precisión; rigor y pertinencia.
Manuel Castells*

Bibliografía

- BALLESTERO, Enrique. 1979. Teoría y Estructura de la Nueva Contabilidad. 3ª ed., Madrid: Editorial Alianza Universidad. Textos,
- CAÑIBANO, Leandro, 1979. *Teoría Actual de la Contabilidad*. 2ª ed., Madrid: Ediciones ICE.
- CASTELLS, Manuel. 1999. La Era de la Información. Economía, Sociedad y Cultura. Fin de Milenio. Vol. III. Siglo XXI Editores.
- FOUCAULT, Michel, 1993. *Las Palabras y las Cosas. Una Arqueología de las Ciencias Humanas*. 22ª edición, Madrid: Siglo Veintiuno Editores S.A.
- GARCÍA, Moisés. 1992 «Modernas Tendencias Metodológicas en Contabilidad» En: Revista Española de Financiación y Contabilidad, N° 1.
- GARCÍA, 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.
- GRACIA LÓPEZ, Edgar, 2000. «Economía y Sistema de Cuentas» En: Revista Legis del Contador N° 2. Bogotá: Legis Editores.
- GONZALES, César (compilador). 1997. Filosofía y Semiótica. Algunos Puntos de Contacto. México: Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Filológicas.
- HABERMAS, Jürgen. 1999. Teoría de la Acción Comunicativa, II. Crítica de la Razón Funcionalista. Madrid: Taurus Humanidades.
- HALL, Stuart, 2002. «El Trabajo de la Representación». Taller Interactivo: Prácticas y Representaciones de la Nación, Estado y Ciudadanía en el Perú, Lima: Instituto de Estudios Peruanos.
- LE MOS, Jorge Eduardo, y SÁNCHEZ, Samuel. 2005 «Los límites de la Representación Contable». Ponencia presentada al X Foro de Investigación: Congre-

so Internacional de Contaduría, Administración e Informática. Universidad Nacional Autónoma de México.

MATTESSICH, Richard, 2003. La misión histórica y cultural de la contabilidad. En: Cosmovisión histórica y prospectiva de La contabilidad, Tomo I Arqueología e historia de la contabilidad, Bogotá: Universidad INCCA.

MEYER, Jean, 1974. *Contabilidad Nacional y Contabilidad de Empresa*. París: Editores Dunod.

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

MONTESINOS, Vicente. 1995. Formación Histórica, Corrientes Doctrinales y Programas de Investigación de la Contabilidad. En: Revista Técnica Contable – La Revista del Profesional de la Contabilidad. Tomo XXX, Madrid.

REQUENA, José María. 1986. Homogenización de Magnitudes en la Ciencia de la Contabilidad. 2ª ed., Madrid: Editorial Trivium S.A.

STIGLITZ, Joseph E. 2003. Los Felices 90. La Semilla de la destrucción. La Década más Próspera de la Crisis Económica Actual. Traducción de Victoria Gordo del Rey y Moisés Ramírez. Madrid: Taurus Pensamiento. Santillana Ediciones Generales, S.I.

TAMAYO, Oscar E. 2006 «Representaciones semióticas y evolución conceptual en la enseñanza de las ciencias y las matemáticas» En: Revista Educación y Pedagogía. Vol. XVIII. N° 45, mayo-agosto.

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

Fabiola Loaiza Robles

Contadora Pública (Universidad de Manizales); estudiante de la maestría en Educación y Desarrollo Humano (Universidad de Manizales - CINDE); docente de la Universidad de Manizales y participante de la línea de contabilidad y medio ambiente. Sus reflexiones académicas han girado en torno a la teoría contable y a la educación.