



UNA APROXIMACION A LA NATURALEZA DE LA CONTABILIDAD

DANILO ARIZA B.

Dentro del contenido de algunas publicaciones sobre Teoría Contable escritas por colegas colombianos, se ha tocado un tema en forma muy concisa, me refiero al de la "Naturaleza de la Contabilidad", la cual se anatemiza aproximadamente así: la naturaleza de la contabilidad es económica; la naturaleza de la contabilidad es jurídica; la naturaleza de la contabilidad es matemática.

Considero que la importancia de este aspecto no ha sido sopesada, por cuanto se da como un hecho, como un postulado del cual debemos partir para desarrollar cualquier temática, es decir se supone que hay perfecta claridad, que hay profundidad sobre el particular en todos los contadores públicos, profesores y estudiantes.

La experiencia que tengo sobre el particular me señala como diferentes, discutir sobre la naturaleza, considero que es la base sobre la cual se debe desarrollar la discusión, que en Colombia nos permita construir el edificio de la Teoría Contable; es por eso que sobre el particular, nada debe quedar sobreentendido, que debe

retomarse la discusión, sobre todos y cada uno de los conceptos creados; ya hace mucho tiempo, estoy seguro que es necesario hacer claridad en torno al hecho contable.

Considero que es trascendental su dilucidación, pues permitirá aprehender el objeto de la contabilidad, aspecto que considero fundamental para elaborar el conocimiento científico de ella; mientras no encontremos el objeto de nuestra disciplina, no tendremos la posibilidad de construir la ciencia contable.

Como vemos, la importancia del tema es capital, y debe ameritar la existencia de abundante literatura; de mi indagación concluyo que lo escrito sobre el particular es mínimo. Por lo anteriormente señalado considero que debemos desarrollar un gran debate sobre el particular. Esta ponencia tiene como objetivo fundamental poner a la orden del día tal discusión.

Garnier, autor francés ("*Contabilidad, Algebra del Derecho*"), considera que los hechos contables tienen generalmente fundamentación jurídica, pues la empresa se constituye en un



mundo donde hay un cruce permanente de derechos y de obligaciones: contratos de alquiler, contratos de préstamo, contratos de trabajo, contratos de venta, etc. La importancia de los aspectos que dan la naturaleza a la contabilidad los presenta de la siguiente manera: «Hechos Jurídicos 95%, puramente económicos 4%, materiales 1%».

Se puede afirmar respecto del anterior enunciado, que los contratos no son más que la formalización, de los hechos económicos, por ejemplo: si existe un contrato de compra-venta es porque se ha dado el hecho económico del intercambio, o se dará en el futuro.

Existe gran cantidad de tratadistas contables que ubican la naturaleza de la contabilidad en el ámbito económico. Masi, contador italiano, opina que el fin de la contabilidad es el gobierno económico del patrimonio y su objeto es el análisis cualitativo y cuantitativo del mismo, tanto en su aspecto estadístico como dinámico.

Fernández Pirla, español, lo afirma así: "Todo problema o cuestión contable es un problema de discriminación y calificación de resultados, con el fin de definir la situación de la unidad económica".

Como vemos, los mencionados autores adscriben la

contabilidad a la actividad del microorganismo económico (empresa), coincidiendo con Littleton para quien el aspecto central de la contabilidad lo constituye el resultado de la empresa; él fija la siguiente hipótesis: "Las necesidades extensivas para las determinaciones dependientes del resultado periódico, configuran el estado de resultados como el más importante producto de la contabilidad de la empresa".

De lo anterior establece el principio de resultado periódico que enuncia así: "Para muchos usos los datos más importantes de la contabilidad son los costos y los ingresos, por medio de los cuales los esfuerzos de las empresas son periódicamente comparados con sus logros respectivos". El profesor Littleton coincide con los anteriores colegas en reducir el campo de la contabilidad a la empresa, pero se diferencia de ellos, en que la importancia la traslada al Estado de Resultados.

El profesor Calafell (francés) plantea: La contabilidad es una ciencia de naturaleza económica, cuyo objeto de estudio lo constituye la variada realidad económica, no como realidad en sí, sino en su aspecto de conocimiento tanto cualitativo como cuantitativo, mediante métodos apropiados, con el fin de poner de relieve dicha rea-

lidad económica de la manera más exacta posible y de forma que nos muestre cuáles aspectos de la misma interesan.

La anterior definición señala que el objeto de estudio lo constituye la realidad económica y no se vincula a una unidad económica particular; puede referirse a la empresa, a entes administrativos, a la nación, a conglomerados supranacionales. Explícita que la contabilidad tiene sus métodos específicos que le dan su peculiaridad, su distinción frente a otras áreas del conocimiento.

Cuando Calafell señala que el fin de la contabilidad va dirigido a poner de relieve cuantos aspectos cualitativos y cuantitativos interesan de la realidad económica, uno puede preguntarse cuáles son los cualitativos? cuáles los cuantitativos? Considero que los segundos se refieren a la situación económica y financiera, y los primeros a la situación económica funcional. No puede interpretarse lo anterior como si en los estados financieros no existiera el aspecto cualitativo, pues la valoración se está refiriendo a cosas de naturaleza diferente, que para la toma de decisiones pueden resultar básicos; en un medio inflacionario como el nuestro, por ejemplo, una cifra de 5 millones en edificios, y otra de 5 millones en efectivo,



pueden ser objeto de diferente tratamiento, incluso bajo el prisma único de la cuantificación. Igualmente el aspecto cualitativo en la planificación, en la previsión no es exclusivo, las expectativas económicas conllevan la preocupación de la productividad y por ende la cuantificación.

Los anteriores autores coinciden en establecer la naturaleza económica de la contabilidad, sin entrar o profundizar sobre el particular, sin delimitación alguna, en las especificaciones.

Confrontación de la visión de J. Meyer.

Meyer, contador francés, aborda la discusión de la manera más completa y racional que conozco; llegando a conclusiones que en su mayoría no comparto, aunque recalco que su desarrollo constituye un gran aporte sobre el particular. A los lectores de este material les hago una cordial invitación para que lean y evalúen el libro "Contabilidad Nacional y Contabilidad de Empresa" del mencionado autor.

Este autor en primera instancia, enfatiza la separación entre contabilidad y economía, y dice: "La aproximación contable es casi exclusivamente financiera, es decir monetaria, por el conducto de la tesorería de los cobros y pagos los hechos económicos

son "aproximados", lo que conduce desde un punto de vista estrictamente económico a inexactitudes; muchos hechos económicos son intraducibles financieramente hablando, por ejemplo, la valoración de un capital humano cuya formación no es debida a la empresa, cualquiera que sea la importancia del hecho en la actividad económica, se encuentra fuera del campo de la contabilidad. El campo de observación económica es más amplio que el contable".

Sin desconocer que el campo de observación económico puede ser más "amplio" en estos instantes, que el contable, considero que la diferencia se hace notable más por fallas o limitaciones de su forma de expresión en la contabilidad, que por la naturaleza de un campo de la economía sea ajeno a la misma. Sabemos lo inadecuado del dinero como unidad de medida, efectivamente con él no se puede medir en estos momentos un fenómeno como el que Meyer señala, pero evidentemente son varios los autores contables que han indicado la necesidad de que la contabilidad mida la influencia de un ejecutivo en la actividad económica, valorando así pueda valorar los recursos humanos con que la empresa cuenta. Conocemos también las propuestas para valorar en unidades

diferentes al dinero. Igual quiero señalar que la contabilidad no es un medio de comunicación exclusivamente cuantitativa, el lenguaje contable es cualitativo y lo ha utilizado nuestra disciplina para hacer descripciones explicativas de fenómenos; ejemplo: el proceso de la producción que permitió posteriormente la cuantificación precisa del fenómeno Contabilidad de Costos.

Un segundo punto que marca diferencias entre el campo de la contabilidad y la economía, según Meyer, lo constituye el hecho de que la contabilidad es descriptiva y la segunda es explicativa. "La contabilidad a nivel de empresa o de la nación evidencia una actividad económica, se puede seguir gracias a ella la evolución de las rentas, de los salarios, de los consumos, de las inversiones, de la producción, etc., pero como tal no da ni busca explicación de los fenómenos observados. Pertenece a la teoría económica el suministro de razones de tal situación o de tales variaciones". Considero que, efectivamente, existe diferencia sobre el particular entre la contabilidad y la economía, pero no precisamente en los términos en que lo ha planteado Meyer.

Prácticamente esa función descriptiva le compete a la contabilidad en su fase de teneduría de libros; aquí la



contabilidad es eminentemente histórica, simple descripción del acontecer económico. El autor está definiendo el todo por una de sus partes. La contabilidad es explicativa, lo que ocurre es que la explicación se da en un sentido y con un objetivo diferente al de la economía.

La explicación de la economía es causal, por ejemplo: por qué el producto nacional bruto se distribuye en una sociedad capitalista, en forma desigual entre los miembros de dicha nación? Por qué la plusvalía va a parar a manos de los dueños de la producción? etc. En cambio la explicación contable por ejemplo, la que elabora el análisis de los estados financieros, se refiere a los efectos que sobre la existencia de los recursos, y sobre la productividad, tuvieron los hechos económicos; fundamentándose en dichas evaluaciones, se tomarán decisiones. Además el elemento predictivo de la contabilidad es algo que viene mejorando en nuestros días: presupuestos, costos estándar, etc. El sistema contable permite inferir, explicar el por qué se llegó a equis resultado; el por qué la composición de la riqueza puede haber variado, no hay tal que la contabilidad no dé explicación causal. Sigamos al colega francés:

La noción de agente.

Se considera como agente

económico aquel que desarrolla actividades de producción, de distribución, de consumo, etc. por tal motivo son agentes económicos la empresa, la Nación, el gobierno, etc.

La Nación está considerada como productora, consumidora, ahorradora, acumuladora de capitales. Igualmente la firma produce, consume, invierte, distribuye dividendos. Es decir la empresa y nación deben ser consideradas en contabilidad en su papel económico.

Meyer toma la contabilidad de la nación como la de un conjunto de células de agentes, de centros autónomos de decisiones, como son: la administración, el Estado, las familias y las empresas. Yo considero la contabilidad de la nación como la de un todo económico que si bien requiere de agregados éstos no le deben de quitar ese factor totalizante.

Meyer toma la empresa como la unidad económica destinada a producir bienes o servicios para la venta. Empresa y nación son tomadas como agentes, centros autónomos de decisiones, de actividades económicas. No existe actividad económica más que para y por los agentes. Sobre el particular comparto en buena parte este criterio siempre y cuando no se pierda de vista el que la

población de una nación demanda una actividad económica que puede primar sobre los objetivos en sí que pueden tener la empresa y la nación.

La noción de renta o de resultados es común a todas las contabilidades?. Normalmente los contadores hemos vinculado contabilidad y economía, porque la contabilidad trata con conceptos tales como utilidad, patrimonio, etc. Meyer va a cuestionar la adscripción de utilidad, de patrimonio tanto a la contabilidad del agente empresa como a la contabilidad del agente Nación. Lo que a continuación se desarrolla es una confrontación entre este punto de vista y el mío.

La noción de utilidad es común a la Contabilidad de la Nación y de la empresa?

La noción de renta o de resultados es común a la contabilidad nacional?

Considero necesario presentar algunas ideas sobre la agregación económica, que nos quite la periferia de la empresa y nos permita reflexionar sobre la globalidad económica.

Valor Monetario Bruto de la Producción. VMBP.

Pensemos que los agentes económicos producen diferentes productos en un período contable (un año) y pueden existir desde el



agente número 1 hasta el agente N. Si suponemos que el agente 1 produjo del producto A, 1000 unidades a \$10, y el número 2 produjo 500 unidades del producto B a \$50 y del C a \$100, y si consideramos que son las únicas 3 unidades productivas de la nación, podemos determinar el VMBP de la manera que se aprecia en la tabla 1

Tabla 1. Valor Monetario Bruto de la Producción.

VMBP (1) - 1000 * 10 = 10000
VMBP (2) - 500 * 50 = 25000
VMBP (3) - 300 * 100 = 30000
VMBP (1) + VMBP (2) + VMBP (3)... VMBP TOTAL

Si tomamos el valor monetario bruto de cada una de las unidades productivas, tendremos el valor monetario bruto nacional; de la producción de la economía en general en su conjunto. Si generalizamos, tendremos que:

$$\text{VMBP Total} = \text{VMBP}(1) + \text{VMBP}(2) + \dots \text{VMBP N.}$$

Este valor monetario bruto de la producción nacional no debe confundirse con el valor efectivamente producido por la economía durante el período contable, pues para arribar a tal concepto a tal magnitud, es necesario entender que los agentes para producir sus respectivos productos incurren en adquisiciones de otros productos, elaborados por otros agentes de la producción, para quien compra son insumos, para quien vende son VMBP. ejemplo: tómese una empresa que produce vestidos de paño, Valher, ella debe de comprar: paños, telas, botones, hilo, etc., demos por ejemplo que produjo un millón de vestidos que vendió cada uno a \$ 5000 y que por lo tanto su VMBP (1) será \$ 5000 millones de pesos, con los cuales estaría recuperando lo que pagó por los paños, telas, botones, hilos, sueldos, etc., suponemos que todo el paño se lo compró a Vicuña, y que este último solamente produjo tal

cantidad, consideremos que la cantidad en mención es de 1.500.000 metros de paño, cada metro a 1.000 pesos y tendremos por tanto que el VMBP de Vicuña será 1.500 millones de pesos ahora queda claro que en los 5.000 millones de pesos de Valher está incluido el VMBP de Vicuña, es decir ha sido objeto de dos contabilizaciones la cifra de los 1.500 millones de pesos; igual cosa ocurre con los VMBP de las empresas dedicadas a producir telas, hilos, etc., la doble contabilización, triple, etc., puede acceder a cifras altísimas si tenemos en cuenta el número voluminoso de transacciones intersectoriales en que incurren todos los agentes de la producción, que se conoce con el nombre de consumo intermedio monetario bruto CIMB, para calcularlo se toma por ejemplo el agente 1, se determina qué productos y en qué cantidades compró a otras unidades productivas y se multiplica por el precio, se obtiene así el CIMB (1), así se

produce, para todos los demás agentes de la producción; el valor de los insumos globales, de la economía en su conjunto, conforman el CIMB de la nación.

Ahora resulta evidente que si al VMBP se le resta el CIMB, el valor monetario obtenido es realmente el producido por la economía durante ese período contable, es el que se conoce con el nombre de Valor Agregado Monetario (VAM), es decir:

$$\text{VMBP} - \text{CIMB} = \text{VAM}$$

Tomemos en cuenta el aspecto siguiente con el que los contadores y estudiantes estamos familiarizados, el precio de venta es igual a su costo de producción más la ganancia, $P.V = C.P + G.T$, liguemos esto último al VMBP, e interpretemos el VMBP, como la suma de todos los precios, de todos los productos producidos en la economía durante el período, es decir que el VMBP es idéntico a la suma de todos los



costos de la producción más las ganancias arrojadas por dicho proceso.

$$\text{VMBP} = \text{PV1} + \text{PV2} + \text{PV3} \dots + \text{PVn}.$$

$$\text{VMBP} = \text{CP1} + \text{G1} + \text{CP2} + \text{G2} + \dots \text{CPn} + \text{Gn}$$

$$\text{VMBP} = \text{CP} + \text{G}.$$

Si los costos los podemos descomponer en compras de materias primas, combustibles, en remuneraciones a los trabajadores y empleados, en rentas a la tierra, en intereses, etc.. Ver tabla 2.

Es decir que el VAM lo podemos ver desde dos puntos de vista: como el valor monetario producido y el ingreso que obtienen los trabajadores (3), la remuneración a la posesión de la tierra y de los edificios (4); y las ganancias que son los ingresos de los propietarios de las unidades de producción (5), por eso también se llama ingreso nacional monetario INM.

Si tomamos en cuenta los

impuestos indirectos, el productor los tomará como costos, para el gobierno serán su participación en la producción, por lo cual VAM será igual a sueldos, rentas e intereses, impuestos indirectos, ganancias; es el producto nacional a precios de mercado; sin los impuestos, será el ingreso nacional a costo de factores.

Los impuestos directos son una deducción directa que hace el gobierno posterior a la percepción de sueldos, de rentas y ganancias, no afecta el VAM.

Cuando hablo de la contabilidad nacional me refiero a que la contabilidad puede abordar el fenómeno económico macroeconómico, en toda su extensión, no a la forma como X o Y gobierno, de acuerdo a intereses políticos, ideológicos o restricciones tecnológicas, conforme sus llamadas cuentas nacionales.

Para Meyer la contabilidad

económica en su estado actual no puede determinar una renta neta muy significativa, ella describe para cada año las transacciones, el consumo, la inversión y las operaciones financieras. Al ser las inversiones y el consumo dependientes parcialmente de las rentas brutas que se reparten en ahorro, impuestos y distribución de dividendos, constituyen el sesgo por el que interesa la contabilidad económica. Fundado en lo anterior, establece que la renta bruta de la explotación se presenta como una consecuencia que puede extraerse de las anotaciones de la contabilidad nacional y no como el punto de reunión de estas mismas anotaciones.

Frente a tal argumentación enfatizo que la contabilidad nacional, la tomo como la que puede abordar el fenómeno macroeconómico y sobre ese punto de vista se debe teorizar para reales posibilidades conceptuales, las cuales no pueden ser cas-tradas por la estructura que adopten las cuentas nacionales en un país, pues esto último es circunstancial y particular.

Por lo anteriormente expuesto he mostrado que la ganancia general, no tiene origen distinto del de la suma de las individualidades, no tiene una naturaleza diferente; si recordamos que el VAM no

Tabla 2. Precios Totales de la Producción.

1.	Compras de materias primas, combustibles, otros.	
2.	Compras de instalaciones, equipo, maq.	CIMB
3.	Sueldos y salarios pagados	VAM
4.	Renta e intereses pagados	VAM
5.	Ganancia	
Suma total de precios de la producción		VMBP



puede distribuir un valor mayor ni uno menor, porque en última instancia cada parte del producto es apropiado por alguien, entonces tenemos que aceptar que la ganancia total de la comunidad, de la nación fue producida por los agentes individuales, es la sumatoria de tales ganancias. Y que pueden existir las técnicas que manejan las magnitudes agregadas, y que es responsabilidad de la contabilidad operar con su lenguaje específico, para que tales elaboraciones no resulten inalcanzables.

En segundo término, me parece que Meyer quisiera señalar que la renta nacional, al enraizarse parcialmente con las inversiones y el consumo, no puede participar del concepto de realización. Para mí, eso no constituye ningún problema, pues entiendo la renta no como la diferencia entre ingresos realizados y gastos causados, sino como un incremento neto de la riqueza, esto último no depende de que las inversiones no se hayan realizado, que con ellas se esté operando, ni de que los gastos no se hayan consumido plenamente. La renta neta nacional, es el incremento real de la riqueza de un país durante un período contable.

La base de todas las cuentas nacionales referidas al problema de productividad, la contabilidad siempre estará

informando sobre aquel factor que la comunidad produjo y que no fue objeto de consumo, el denominado ahorro, por lo que considero que contabilidad nacional y rentabilidad, están ligadas inexorablemente.

La noción de utilidad es común a la contabilidad de empresa?

Meyer considera que en el plano de la contabilidad general se ha establecido que está unida al concepto de renta neta, o de resultado. "Si se asimila empresa y beneficio se le estaría dando carácter universal al capitalismo". "Es verdad que en la mayoría de casos observables sí resulta esta consideración, sin que por ello las contenga en todos los casos. No faltan empresas cuyo objetivo no es el rendimiento, sino, muy al contrario, la ausencia del mismo, ejemplo las cooperativas de consumo".

No comparto la anterior afirmación ya que en el caso de las Cooperativas, en Colombia, se adopta esta forma de organización para evadir impuestos sobre renta, pues nuestro régimen tributario las excluye; también conocemos el caso de las fundaciones universitarias cuyo objetivo "no es repartir dividendos"; pero la realidad en uno y otro caso se aparta de la teoría, el reparto del dividendo; las ganancias lógicamente se disfrazan de

muchas maneras, ejemplo, estableciendo elevados sueldos para los socios, asignando gastos de representación. Imaginemos el caso de las cooperativas de consumo en Israel, en Suecia; imaginemos que son cooperativas puras, según Meyer no se presentarían utilidades.

La afirmación anterior aparentemente es correcta, pero, el que no exista el ritual, -la asamblea de accionistas- que decreta los dividendos- no significa que las cooperativas como agentes de la producción no estén interesadas en obtener beneficios, lo que ocurre es que éste se ha venido distribuyendo entre sus afiliados, al ir disfrutando el beneficio en el acto del consumo, usufructuando del servicio que la cooperativa brinda a sus afiliados, para ser más claros, "el dividendo" se recibe en especie y éste debe reemplazar el término de productividad, que se tiene que dar en la empresa capitalista, en la unidad económica de producción socialista, pues la satisfacción de las necesidades internas de la sociedad deberán ser satisfechas con el producido de estas unidades económicas, cuya productividad se irá distribuyendo entre todos los miembros de la sociedad.

Ahora, si miramos las relaciones internacionales con sus intercambios comerciales, vemos que el producto socia-



lista debe competir con el capitalista, lo que implica que del producto deba tener ciertas cualidades que lo hagan competitivo, para que el mundo socialista no pierda en el intercambio, debiendo tener en cuenta no solo la buena calidad, sino el costo de producción, el cual tendrá que compararse con el precio de entrega, que enfrentado con todos los costos y todos los gastos, deberá ser mayor. Por todo lo anterior, considero que, utilidad en el mundo capitalista, productividad en el mundo socialista están intrínsecamente ligadas a la contabilidad.

El patrimonio es parte esencial del hecho contable nacional.

Meyer objeta que "medida, variación y patrimonio sean inherente a la contabilidad nacional". "La contabilidad nacional actual no comporta el patrimonio". Ella anota solamente ejercicio tras ejercicio, las variaciones que sufre este último, aumentando o disminuyendo stocks, el crecimiento de las inversiones brutas y el montante de las amortizaciones; el inconveniente de la formulación ha sido denunciado. Dificulta el cálculo de las amortizaciones ya que no conocemos el montante del capital a amortizar. La contabilidad nacional no se refiere a ello. Ella podrá evolucionar y buscar ciertamente, por ejemplo, evaluar

el montante de inversiones que se han de amortizar, pero no es menos cierto que en su estado actual, el hecho contable "nacional", no podrá definirse por la noción de patrimonio.

Retornando al concepto de CIMB, (consumo intermedio monetario bruto), las compras que realizan entre sí las unidades productivas para producir a su vez otros productos, es decir, para darles en uso intermedio y no final, en el proceso de satisfacción de necesidades; vimos que nosotros los contadores identificamos tales insumos como compra de materias primas, combustibles, otros productos auxiliares, adquisición de instalaciones, equipo, máquinas y herramientas. Si observamos lo anterior, allí hicimos la suposición que todos estos bienes raíces se consumían totalmente, en dicho período contable, esa suposición no es correcta; estos bienes duran más de un año, solo se

consume de ellos una parte, que nosotros los contadores llamamos gastos de depreciación, o amortización de activos diferidos. Aclarando lo anterior, la construcción del esquema del VMBP, del CIMB y del VAM sería la que se aprecia en la tabla 3.

Ese esquema no sólo me sirve para aprehender el proceso de producción más ajustadamente, sino que me evidencia algo; que las naciones, no solamente requieren información de la producción, del consumo, de los impuestos, de las ganancias, sino que requieren información de esos factores que no se consumieron, en el período contable, que quedarán para la producción futuras de la nación, esa parte que ahora conocemos como patrimonio, y que adecuándose a la concepción contable, lo hago sinónimo al capital fijo, el cual garantizará en parte la reproducción del sistema, pero lo que observamos hoy como la gran estructura de

Tabla 3. Esquema del Valor Monetario Bruto de la Producción

1.	Amortización de activos diferidos.	
2.	Valor de la depreciación del activo fijo	CIMB
3.	Sueldos y salarios pagados.	
4.	Renta e intereses pagados	VAM
5.	Ganancias	
Suma total de precios de la producción		VMBP



todas las sociedades, tuvo su origen en la comunidad salvaje, en donde apareció el excedente de producción, pues se dió la posibilidad de no consumir todo lo producido.

Este hecho de la posibilidad de conservar factores y la necesidad de cuantificarlo le dió una particularidad al mensaje contable, la de servir de instrumento de control, que ha impregnado a la contabilidad de un espíritu de custodia. Custodia de qué?, control de qué?, de la forma más primitiva de riqueza, por ejemplo en la comunidad inca encontramos el quipus, que cuantificaba lo que se producía y que cuantificaba lo que se acumulaba, esa contabilidad de connotaciones eminentemente estatales, y en esas circunstancias, contabilidad nacional ligada a la medición y control de la riqueza, del patrimonio. La forma de acumulación fue tomando nuevos matices, igualmente la forma de informar sobre el particular, pero la esencia y la necesidad siguen siendo las mismas.

En la medida en que los pueblos desarrollan el excedente social, capital fijo y variable, adquieren características y ubicaciones que tornan compleja su manipulación, su control, su valoración, pero no obstante cuando acudimos a la base, se muestra transparente la proble-

mática, la nación tiene unos recursos para desarrollar la actividad económica, tiene deudas y tiene dueños, beneficiarios del acontecer económico. La existencia de las fronteras, la defensa de la soberanía nacional de un pueblo se dan sobre la base de estos recursos materiales, aunque no exclusivamente.

Con lo anterior espero dejar claro, que conceptualmente las afirmaciones del colega francés en cuanto a los obstáculos para identificar stocks, y amortizaciones, que le quitan necesidad de conocer al hecho contable nacional la posibilidad de evidenciar el concepto de patrimonio, y la necesidad de conocer como un objetivo de la contabilidad nacional, no son adecuados; vuelvo a insistir que por el hecho de que existan impedimentos de carácter instrumental para realizar una medición en un momento dado, no debe irse a la posición conformista de darlo indefinidamente como inmediato; no podemos aceptar que un modelo de cuentas nacionales elaborado por conveniencias y circunstancias, le impidan a la contabilidad nacional dar cuenta del patrimonio y a los contadores les quite responsabilidad de ofrecer alternativas sobre el particular.

Quiero presentarles el criterio de otro contador francés que opina diferente a Meyer, el

colega Perrous; él define el balance nacional como el activo y el pasivo en un momento dado que los particulares, del estado de la economía productiva, de los bancos, etc. Es la agrupación en forma de balance privado de las cuentas, en términos de stocks de los grupos de actividad características en el sentido de la nación. Igualmente el contador Mircaux examina la posibilidad de un balance, considerada como una entidad y describe: "*La empresa nacional tiene pues, un propietario que es la nación, conjunto de individuos o de unidades familiares, en contabilidad, ella tiene un pasivo*". Y agrega: "*Un conjunto de stocks de bienes materiales, de inventarios, de maquinaria, de edificios*".

Por todo lo anteriormente señalado, no comparto el criterio de Meyer sobre el patrimonio nacional y la contabilidad; es a todas luces claro que la actividad económica de la nación se fundamenta en los recursos materiales, humanos, etc., que determinan la cuantía y la naturaleza de la actividad económica.

El patrimonio es parte esencial del hecho contable en la empresa?

Meyer: "*La observación de no pertenencia entre hecho contable y patrimonio, puede extenderse a la empresa*". Para la anterior afirmación se



fundamenta en René De la Porte, contador italiano que señala que: *"el patrimonio tiene carácter secundario en la contabilidad de la empresa pues a veces el patrimonio no existe, así en el comercio al por mayor más importante, donde basta un crédito bancario en todas partes y una oficina en algún lugar, para construir una empresa, que trabaja sobre mercancías que nunca se ven, y por medio de mensajes accionan todos los movimientos"*. De la Porte remata así: *"el patrimonio es una consecuencia, pero la operación económica es soberana y lo será siempre en todas las empresas"*.

Quiero fijar mi punto de vista en relación con aquello de que el patrimonio es una consecuencia. Supongamos que acepto la afirmación: el patrimonio es una consecuencia. Pero de qué?. De la Porte parece afirmar que de la operación económica en general, lo cual es bastante impreciso.

Démosle una precisión en primera instancia de acuerdo con el pensamiento contable tradicional, que defiende el principio de la realización y tendremos que operación económica es sinónimo de "venta"; por qué de venta?, por que según ese criterio, es mediante la venta que se origina la utilidad, el incremento de la riqueza. Sin la limitación anterior, podemos

decir, que el patrimonio es consecuencia de la productividad, de lo que no se consume, del excedente económico; va tomando la forma concreta que hemos denominado como patrimonio, es decir las utilidades acumuladas han ido tomando la forma de monumentos en la antigüedad, pirámides, palacios, (estático), en la sociedad moderna, dinero, mercancías, (dinámico) se ha extendido mucho más su presencia; servicios públicos, grandes infraestructuras, instalaciones tecnológicas, centros educativos, instalaciones para la investigación, etc.

Concretando, el patrimonio es consecuencia de la utilidad, es la forma social que ha ido tomando la apropiación de la plusvalía, según las formas de producción que se han ido sucediendo. Es decir que la actual propiedad privada, que determina y condiciona la distribución del producto nacional, es la resultante de lo que ha producido el trabajo apropiado por quienes no lo produjeron; eso es patrimonio, tanto el global como el adscrito a cada agente de la producción.

Sin embargo considero que lo desarrollado aquí, no es completo, se mantiene poco más o menos dentro de los moldes tradicionales y no resuelve el público De La Porte, cuando nos dice que a

veces el patrimonio no existe, como en el caso del comerciante mayoritario, donde basta un crédito bancario para que opere el tránsito de las mercancías. Para Meyer y Rene De La Porte es claro que la ausencia del patrimonio en la esfera de la producción no es posible, lo plantean como probable para la esfera de la distribución; nos están diciendo que no hay caja, que no hay edificios, que no hay maquinaria, que no hay cuentas por cobrar, etc., es decir que sería factible que sin la existencia de factores de producción, las empresas pueden desarrollar su objeto social.

Yo considero que tal cosa no es posible. Me parece que la posesión de medios de producción es determinante del modelo de producción. La propiedad privada enmarcada dentro del desarrollo de una tecnología y determinadas relaciones sociales, conforman el sistema capitalista. Partiendo de estas condiciones, la extensión de la propiedad privada de los factores de producción (patrimonio) a toda la comunidad, llegamos al sistema socialista.

Como señalé, para Meyer, en la inmensa mayoría de contadores la existencia de patrimonio es sinónimo de: Activo circulante más activo fijo más otros activos. No



comparto tal punto de vista y en este sentido este trabajo es innovador.

Tomando en cuenta el criterio de Marx al referirse a la expresión *capital variable*, como antecedente necesario, sine qua non para que se dé la implicación. Está implicando que no solo el capital fijo (activo corriente, más activo fijo, más otros activos), sino que el capital variable también es necesario, es antecedente, fundamento de la producción. Pero a qué se refería Marx con la expresión *activo variable*?, soy de la opinión que, a la fuerza de trabajo, a la capacidad de trabajo de los obreros; variable en el sentido, de que su productividad varía, se incrementa o disminuye, según el desarrollo de la técnica.

Cuando Meyer se refiere al comerciante, lo mira como el simple agente a quien se le da crédito bancario, no ve en él a una fuerza de trabajo que para el caso puede ser calificada para la actividad comercio; sino fuera una fuerza de trabajo calificada en tal esfera, cómo justificar que se le dé crédito bancario en todas partes?. Con lo anterior quiero señalar que esta capacidad en sí, de trabajo, es parte del patrimonio, y es el primer tipo de patrimonio que existió, el único que pudo crear excedente de producción, el único que pudo ori-

ginar la utilidad; es causa sine qua non de la utilidad. Lo anterior no significa que el mayor énfasis se tenga que hacer en estos momentos a la medición del mismo. No; ese mayor énfasis se puede trasladar a la fase de la producción, al incremento de la productividad, y que eso lo signifiquemos relevando la importancia del estado de pérdidas y ganancias, tal estado adquirirá mayor importancia que la que reporta en sí mismo, si nos referimos a la base que los ha sustentado, la riqueza, los dos estados de pérdidas y ganancias de un período.

Ahora bien, si continuamos observando a la misma empresa un período contable después, y nos centramos nuevamente en el estado de pérdidas y ganancias serán referidos al incremento, a la disminución del patrimonio.

Analizando el ejemplo del comerciante de Meyer sin "patrimonio", pero con crédito en todas partes, en términos familiares para nosotros diremos que el mismo crédito bancario, se constituye en un factor que nosotros los contadores llamamos buen nombre, que contabilizamos como good-will, el cual hace parte del patrimonio.

El good-will se define generalmente como el buen nombre del producto, de la marca; cuando en verdad es la vinculación a la experiencia,

a la destreza.

El patrimonio es común a la contabilidad industrial?

Meyer : "podemos señalar en el mismo sentido que la contabilidad industrial se desinteresa poco más o menos de los elementos que componen el patrimonio, su objetivo propio la conduce a no retener entre los elementos patrimoniales, más que las amortizaciones que registran el desgaste de las inversiones, y la parte de los stocks efectivamente comprometidos en la fabricación". Habría que agregarle la fuerza de trabajo directa o indirectamente comprometida en el proceso de producción, fundamental para que los factores dejen de ser instrumentos en sí; fijémonos que es la base donde se origina el incremento de la riqueza.

Por eso la aparente verdad de Meyer sólo es eso, además se está haciendo énfasis en el objetivo particular de los costos y se está dejando de lado la verdad de puño y letra, de que la unidad económica se tiene que tomar en su conjunto y que la contabilidad de costos se tiene que integrar al objetivo general de la contabilidad.

No existen dos contabilidades, es una sola, que en una fase puede tomar X medios o técnicas de comunicación, lo cual resulta diferente a que sean dos conta-



bilidades, porque en otra fase tome Y instrumentos y técnicas.

La Función Contable según Meyer.

El colega francés señala: *"La sección anterior ha indicado la imposibilidad de conducir la contabilidad a una noción económica objetiva. El hecho contable no se impone pues, al contador. No es un concepto exterior al agente que le dicta su elección, es por el contrario, el agente el que va a elegir en el campo delimitado, los hechos que le parecen interesantes"*. Como escribía Sagaute: *"Esta no es ninguna concepción apriori, jurídica, financiera, u otra que pueda predecir la determinación del hecho contable. No hay más que una ley de selección, es la ley de la utilidad"*.

Según Meyer, el hecho contable va a ser considerado no en función de un criterio objetivo, sino en función de un criterio subjetivo, puesto que la óptica del agente económico va a prevalecer (*es una de las razones por las cuales ningún argumento objetivo puede delimitar las fronteras del costo directo*), este aspecto pragmático de la contabilidad ha sido señalado muchas veces. *"El industrial no se comporta como si debiera alcanzar un objetivo científico. Si lejos de ser expeculativa, es esencialmente interesada"*.

Precisamente este énfasis pragmático ha producido las elucubraciones teóricas contables que como obra nuestra en su cúspide muestran, al modelo norteamericano, que tantas inconsistencias presenta, al cual tantas objeciones se le hacen, pero del cual no se han querido desprender los círculos, los entes contables, al menos los que lo critican.

Yo considero que no lo han podido hacer, precisamente porque en la base de su argumentación, está el círculo de que existe la posibilidad de conducir la contabilidad a una noción económica objetiva. Por eso nos contentamos con soluciones como las siguientes: Ante la inconsistencia del principio del costo histórico, se adopta la alternativa de los ajustes en los niveles de precios.

La argumentación de Meyer la podemos confrontar con la grave crisis de la economía colombiana que estamos atravesando. Son muchas las veces que han inquirido: Y la contabilidad qué estaba haciendo?, qué clase de información se está elaborando?, Cómo es que los informes de revisoría fiscal, presentado a Asambleas Generales en febrero y en marzo del 82, ratificaban que la situación a 31 de diciembre de 1981 era correcta, y a partir de agosto o en diciembre del 82, nos dicen que las empre-

sas quebraron? Aquí hace falta todo un estudio que esclarezca tal situación. Pero de lo que sí estoy seguro es que como causa fundamental, obró el voluntarismo utilitario del agente económico, del empresario, rayano en lo especulativo, ese término en el sentido en que los contadores lo conocemos, como sinónimo de expoliación injusta e irresponsable.

Meyer continúa defendiendo su punto de vista voluntarista subjetivo, para la nación, apoyándose en Que Mel Terrier. *"La neutralidad de los métodos del conocimiento, de las estructuras económicas, nos parece ilusoria. Su existencia por sí sola es incompatible con la indiferencia de la consideración en los fines, la utilización, o si se prefiere, la utilidad de la técnica contable, se coloca en el centro del problema"*.

Lo anterior implica, no solamente el voluntarismo del agente económico para usar la contabilidad nacional para lo que sea útil, sino que ratifica su visión de considerar a la contabilidad como algo exclusivamente empírico, apto para describir. La afirmación anterior, considerando el caso de la empresa, me sirve para el caso macroeconómico, en donde el caos económico colombiano plantea, según la historia, que las naciones bajo la órbita del capitalismo los han tenido, y los seguirán



teniendo, porque en el fondo del problema aparece la imposibilidad de la planeación total de los recursos, lo que ha tratado de evitar la planeación, es decir, Meyer no distingue el objetivo de la contabilidad macroeconómica capitalista y socialista.



EL AUTOR

Danilo Efrén

Ariza Buenaventura.

Contador Público egresado de la Universidad Nacional de Colombia (Santafé de Bogotá) docente investigador de tiempo completo de esa universidad; realizó estudios de postgrado en Sociología del Trabajo; es miembro académico y Director del Centro Colombiano de Investigaciones Contables C-CINCO Regional Centro Oriente; autor de numerosos ensayos y ponencias sobre Teoría, Historia e Investigación Contable; conferencista en eventos académicos nacionales e internacionales; asesor del ICFES; especialista en Estudios Curriculares y en Contabilidad y Control Ambiental.

