

La Contabilidad como Mecanismo Anatómico y Bio-político del Poder*

FRANCISCO JAVIER ORTEGA.

EL AUTOR

Contador Público egresado de la Universidad del Cauca, Especialista en gerencia de Proyectos de la Universidad del Cauca y autor de distintos ensayos. Es miembro activo del grupo de investigación Contabilidad Sociedad y Desarrollo de la Universidad del Cauca. Actualmente se desempeña como profesor de contabilidad y finanzas en Universidad del Cauca y el SENA Regional Cauca.

* Este documento está basado en los avances del proyecto de investigación "Las incoherencias epistémicas en los constructos contables", desarrollada por el autor en el marco de las actividades del grupo de investigación "Contabilidad, sociedad y desarrollo" Colciencias -Categoría A-.

RESUMEN

El presente ensayo quiere develar una interpretación de la contabilidad como un mecanismo positivo del poder, en donde se muestre su funcionalidad disciplinante (anatomo-política) y controlista (bio-política) dentro del cuerpo social. Para tal pretensión se apela, en un primer acápite, a las consideraciones sobre el poder que presenta Michel Foucault a lo largo de sus investigaciones. Y a la luz, de tales consideraciones foucaultianas se desarrolla, en un segundo acápite, las conceptualizaciones contables a partir de las principales escuelas, pero enfocando el carácter de mecanismo de poder de la disciplina contable.

PALABRAS CLAVES: poder, mecanismo de poder, disciplina, control y contabilidad.

ABSTRACT

The present essay wants develar an interpretation of the accounting as a positive mechanism of the power, where there appears his disciplinary (anatomo-political) functionality and controlista (bio-political) inside the social body. For such a pretension one appeals, in the first clause, to the considerations on the power that Michel Foucault presents along his(her,your) investigations(researches). And to the light, of such considerations foucaultianas one develops, in the second clause, the countable conceptualizations from the principal schools, but focusing the character of mechanism of power of the countable discipline.

KEYWORDS: power, mechanism of power, discipline, control and accounting.

ORIGINAL RECIBIDO: 20-07-07

ACEPTADO: 16-X-07

1. ACERCAMIENTO A LA COMPRESIÓN DEL CONCEPTO DE PODER DESDE MICHEL FOUCAULT.

El poder, en términos generales se lo ha planteado como aquello de lo que se –o se le– inviste a una clase social o a una persona para someter, subyugar o dominar a otros o, que es la capacidad poseída para prohibir en términos jurídicos, y por tanto, a partir de estos términos es fácil cuestionarse y responderse acerca de: ¿quién lo detenta? ¿Cuáles son sus reglas? ¿Cuál es el sistema de leyes que el poder establece? Etc., para Foucault:

(...) Me parece que con demasiada frecuencia, según. El modelo que ha sido impuesto por el pensamiento jurídico-filosófico de los siglos XVI y XVII, se reduce el problema del poder al problema de la soberanía: ¿Qué es el soberano? ¿Cómo puede constituirse? ¿Qué es lo que une a los individuos al soberano? Este problema (...) continúa obsesionándonos y me parece descalificar toda una serie de campos de análisis...». (Foucault, 1992: 157).

(...) para nuestras sociedades hacemos siempre una sociología jurídica del poder y cuando estudiamos sociedades diferentes a las nuestras hacemos una etnología que es esencialmente una etnología de la regla, una etnología de la prohibición" (Foucault, 1991: 1)

«... Se permanece aferrado a cierta imagen del poder-ley, del poder soberanía, que los teóricos del derecho y la institución monárquica dibujaron. Y hay que liberarse de esa imagen, es decir del privilegio teórico de la ley y de la soberanía, si se quiere realizar un análisis del poder según el juego concreto e histórico de sus procedimientos. Hay que construir una analítica del poder que ya no tome al derecho como modelo y como código.» (Foucault, 1989: 110).

Al respecto Foucault (1991: 1) se pregunta:

¿Cómo fue posible que nuestra sociedad, la sociedad occidental en general, haya concebido al poder de una manera tan restrictiva, tan pobre, tan negativa? ¿Por qué concebimos siempre al poder como regla y prohibición, por qué este privilegio?

La respuesta inmediata –y a la vez insuficiente– que otorga Foucault (1991), es que el análisis del poder en la modernidad ha estado influenciado por las consideraciones kantianas¹ del poder en cuanto a la ley moral. Y además, destaca que en los sistemas sociales establecidos en la Alta Edad Media, cuando predo-

1 Tales consideraciones escapan a las intenciones de este ensayo y por tanto no se abordan.

minaba el poder monárquico siempre se usó el instrumento del derecho como un eficaz mecanismo de poder, con el cual se obtiene dominio sobre las prácticas cotidianas, principalmente en lo concerniente a la recaudación de impuestos. El derecho es considerado por Michel Foucault como el instrumento del poder monárquico que otorga la potestad de ejercer justicia sobre los pueblos mediante el apoyo de instituciones jurídicas y judiciales establecidas como sistemas de leyes y tribunales.

De esa manera, el derecho romano, que reaparece en Occidente en los siglos XIII y XIV, fue un instrumento formidable en manos de la monarquía para lograr definir las formas, y los mecanismos de su propio poder, a costa de los poderes feudales. (Foucault, 1991: 2)

Además, el fortalecimiento del poder monárquico se traduce en la consolidación del poder del Estado, y tal poder se presenta mediado precisamente por el instrumento del derecho, a lo cual la burguesía toma provecho de las circunstancias establecidas en los sistemas de poder real para articular un sistema de derecho afín a las dinámicas mercantiles² del momento. De modo que:

(...) la forma del derecho fue un sistema de representación del poder común a la burguesía y a la monarquía. La burguesía y la monarquía lograron instalar, poco a poco, desde el fin de la Edad Media hasta el siglo XVIII una forma de poder que se representaba como discurso, como lenguaje, el vocabulario del derecho. Y cuando la burguesía se desembarazó finalmente del poder monárquico, lo hizo precisamente utilizando ese discurso jurídico que había sido hasta entonces, el de la monarquía, el cual fue usado en contra de la propia monarquía. (Foucault, 1991: 2)

Por tanto, el instrumento vital de crítica, en la perspectiva de Foucault, es el derecho como discurso³ capaz de articular realidades, conjurar poderes y peligros, dominar acontecimientos, excluir, separar lo bueno de lo malo y lo falso de lo verdadero, y en fin, capaz de controlar mediante el sistema de la ley a todo el

2 El Mercantilismo implica el desarrollo de los mercados y del papel activo que despliegan los mercaderes. Se puede considerar esta época como un conjunto de prácticas que se extienden en la ruptura desde las dinámicas económicas religioso-morales de la Edad Media hacia los nuevos enfoques pragmáticos de la economía del Renacimiento y La Reforma, donde se manifiestan nuevos modos metodológicos de acumulación de riquezas desde perspectivas estatales.

3 Foucault en un curso de iniciación en Francia otorga una conferencia intitulada "el orden del discurso" donde plantea que: "El discurso, por más que en apariencia sea poca cosa, las prohibiciones que recaen sobre él, revelan muy pronto, rápidamente, su vinculación con el deseo y con el poder. Y esto no tiene nada de extraño: ya que el discurso -el psicoanálisis nos lo ha mostrado- no es simplemente lo que manifiesta (o encubre) el deseo; es también lo que es el objeto del deseo; y ya que -esto la historia no cesa de enseñármolo- el discurso no es simplemente aquello que traduce las luchas o los sistemas de dominación, sino aquello por lo que, y por medio de lo cual se lucha, aquel poder del que quiere uno adueñarse."

cuerpo social. De ahí que él piense que el análisis del poder se restringió a los límites del derecho, del soberano, de la delegación, de la investidura y de la regla; a lo cual este mismo autor anota:

Y creo que es de esta concepción jurídica del poder, de esta concepción del poder a través de la ley y del soberano, a partir de la regla y la prohibición, de la que es necesario ahora liberarse si queremos proceder a un análisis del poder, no desde su representación sino desde su funcionamiento. (Foucault, 1991: 3)

No obstante, nuevamente Foucault (1991: 3) se cuestiona: "¿cómo podríamos intentar analizar el poder en sus mecanismos positivos?". A lo cual propone como alternativa una concepción en términos positivos y productores que supone que el poder no se manifiesta en forma aislada, cerrada ni separada de todas las interacciones sociales, pues, al contrario, se evidencia en ellas, con ellas y a través de ellas. Al respecto, en varios de sus textos se encuentra lo siguiente:

(...) las relaciones de poder no están en posición de exterioridad respecto de otros tipos de relaciones (procesos económicos, relaciones de conocimiento, relaciones sexuales), sino que son inmanentes; constituyen los efectos inmediatos de las particiones, desigualdades y desequilibrios que se producen, y, recíprocamente, son las condiciones internas de tales diferenciaciones; las relaciones de poder no se hallan en posición de superestructura, con un simple papel de prohibición o reconducción; desempeñan, allí donde actúan, un papel directamente productor (Foucault, 1989: 114).

Hay que cesar de describir siempre los efectos de poder en términos negativos: 'excluye', 'reprime', 'rechaza', 'censura', 'abstrae', 'disimula', 'oculta'. De hecho, el poder produce; produce realidad; produce ámbitos de objetos y rituales de verdad. El individuo y el conocimiento que de él se puede obtener corresponden a esta producción. (Foucault, 1993: 198).

(...) produce cosas, induce placer, forma saber, produce discursos; es preciso considerarlo como una red productiva que atraviesa todo el cuerpo social más que como una instancia negativa que tiene como función reprimir. (Foucault, 1992: 182).

Además, Foucault (1991) destaca que se apoya en varios textos que otorgan elementos fundamentales para el análisis del poder desde su misma perspectiva, subrayando el Tomo II de "El Capital" de Carlos Marx, donde encuentra que no solo hay un poder sino varios manifestados a todo lo largo, ancho, transversal y a manera de redes dentro de las estructuras sociales, en sus propias palabras:

Poderes, quiere decir, formas de dominación, formas de sujeción que operan localmente, por ejemplo, en una oficina, en el ejército, en una

propiedad de tipo esclavista, o en una propiedad donde existen relaciones serviles. Se trata siempre de formas locales, regionales de poder, que poseen su propia modalidad de funcionamiento, procedimiento y técnica. Todas estas formas de poder son heterogéneas. No podemos entonces hablar de poder, si queremos hacer un análisis del poder, sino que debemos hablar de los poderes o intentar localizarlos en sus especificidades históricas y geográficas. (Foucault, 1991: 3)

(...) Marx (...) sabía perfectamente que lo que hace la solidez de las relaciones de poder es que ellas no terminan jamás, que no hay de un lado algunos y de otro lado muchos, ellas atraviesan en todos lados; la clase obrera retransmite relaciones de poder, ejerce relaciones de poder. (Foucault, 1991: 9).

Y en otro texto se encuentra lo siguiente:

(...) el poder viene de abajo; es decir, que no hay, en el principio de las relaciones de poder, y como matriz general, una oposición binaria y global entre dominadores y dominados, reflejándose esa dualidad de arriba abajo y en grupos cada vez más restringidos, hasta las profundidades del cuerpo social, Más bien hay que suponer que las relaciones de fuerza múltiples que se forman y actúan en los aparatos de producción, las familias, los grupos restringidos y las instituciones, sirven de soporte a amplios efectos de escisión que recorren el conjunto del cuerpo social (...) Las grandes dominaciones son los efectos hegemónicos sostenidos continuamente por la intensidad de todos estos enfrentamientos. (Foucault, 1989:114-115).

De acuerdo con lo anterior, si existen poderes entonces hay distintos mecanismos de poder que tienen que haberse constituido en concordancia con diversos sistemas sociales, por ejemplo, en la monarquía los mecanismos de poder que se habían establecido en la Alta Edad Media eran inconvenientes e inconmensurables para el desarrollo del capitalismo y de ahí de la necesidad de hacer ruptura, pues, los mecanismos del poder político necesarios para ejercer sobre el cuerpo social eran muy discontinuos en el sentido de que no eran capaces de abarcar y acoger en las mallas del poder una infinidad de cosas, prácticas, conductas, elementos, etc., tal como se evidencia con las cotidianas costumbres del contrabando y la piratería que escapaban al poder; situación que muta con el establecimiento del capitalismo mercantilista donde todo debía ser atrapado e insertado en las redes del poder con el fin de ser controlado. En este sentido los burgueses:

(...) exigían la instauración de un poder continuo, preciso, de algún modo atómico. Pasar así de un poder lagunar, global, a un poder e individualizante, que cada uno, que cada individuo, en él mismo, en su cuerpo, en sus gestos, pudiese ser controlado, en vez de esos controles globales y de masa. (Foucault, 1991: 3)

Entre otros inconvenientes de los mecanismos de poder del sistema monárquico puede mostrarse el excesivo y oneroso sistema de recaudación de impuestos por parte del poder real –y también del clero–, tanto así que la práctica del poder y sus mecanismos se concentraban casi en su totalidad en ser funcionales en la exigencia de tributos contra el cuerpo social, actuando a la vez, como obstáculo a la dinámica de los procesos económicos. Por tanto, en el capitalismo se presenta la imperiosa necesidad de encontrar un mecanismo de poder no tan onerosos en la exacción de impuestos, sino más bien, en un mecanismo capaz de controlar el flujo económico y que simultáneamente permitiese los procesos mercantilistas.

Teniendo de esta manera consideraciones que plantean la necesidad de establecer mecanismos de poder oportunos y necesarios para la consolidación del capitalismo, se puede hacer una aproximación conceptual que den cuenta sobre las mutaciones político-tecnológicas de occidente suscitadas primariamente durante los Siglos XVII y XVIII y que corresponden principalmente a los mecanismos de disciplinamiento y de control advenidos en tales siglos.

En cuanto a la disciplina como mecanismo de poder, Foucault define:

Disciplina es, en el fondo, el mecanismo del poder por el cual alcanzamos a controlar en el cuerpo social hasta los elementos más tenues por los cuales llegamos a tocar los propios átomos sociales, eso es, los individuos. Técnicas de individualización del poder. Cómo vigilar a alguien, cómo controlar su conducta, su comportamiento, sus aptitudes, cómo intensificar su rendimiento, como multiplicar sus capacidades, cómo colocarlo en el lugar donde será más útil, esto es lo que es, a mi modo de ver, la disciplina. (Foucault, 1991: 4)

Y en otro texto, acerca de la disciplina afirma lo siguiente:

(...) Es un tipo de poder que se ejerce incesantemente a través de la vigilancia y no de una forma discontinua por medio de sistemas de impuestos y de obligaciones distribuidas en el tiempo; supone más una cuadrícula compacta de coacciones materiales que la existencia física de un soberano; y en fin se apoya en el principio según el cual una verdadera y específica nueva economía del poder tiene que lograr hacer crecer constantemente las fuerzas sometidas y la fuerza y la eficacia de quien las somete. (Foucault, 1992: 149).

No obstante, es preciso aclarar que los mecanismos multiformes disciplinarios de las redes de poder no surgen sustituyendo las formas del poder tradicional del Estado y su soberanía, sino al contrario, se modula junto con él para perfeccionar el sistema de dominación característico de las sociedades occidentales modernas y que Foucault define con el término «normalización»:

(...) por un lado la organización del derecho en torno a la soberanía y por otro la mecánica de las sujeciones ejercidas por las disciplinas. Y que en nuestros días el poder se ejerza a través de este derecho y de estas técnicas, que estas técnicas y estos discursos invadan el derecho, que los procedimientos de normalización colonicen cada día más a los de la ley. Todo esto, creo, puede explicar el funcionamiento global de lo que querría llamar sociedad de normalización (...) porque soberanía y disciplina, derecho de soberanía y mecanismos disciplinarios son las dos caras constitutivas de los mecanismos generales del poder en nuestra sociedad. (Foucault, 1992: 151-152).

En las sociedades modernas los mecanismos de poder disciplinario se manifiestan principalmente en los ámbitos educacionales, pues, en ellas se necesitan formar individuos funcionales en el cuerpo social, desde los colegios que remedan las estructuras organizacionales y de poder que se encuentran en las instituciones del Estado como la policía, el ejército, el hospital etc., y donde los profesores, tutores o maestros disciplinados actúan a la vez como disciplinantes, vigilando y controlando a una multiplicidad de alumnos, de tal forma que se logre el modelamiento de los individuos. En palabras del Foucault (1991: 4) el profesor "es el vigilante o celador, que en la pirámide corresponde al suboficial del ejército". O en otros términos: "(...) esos innumerables pequeños focos que van desde un jefecillo, un guarda de viviendas populares, un director de prisiones, un juez, un responsable sindical, hasta un redactor jefe de periódicos" (Foucault, 1992: 84).

Al respecto de lo anterior Foucault también anota:

Todo esto, todas estas futilidades, en realidad son futilidades pero son futilidades muy importantes, porque finalmente, al nivel de toda una serie de ejercicios de poder, en esas pequeñas técnicas que estos nuevos mecanismos pudieron investir, pudieron operar. Lo que pasó en el ejército y en los colegios puede ser visto igualmente en las oficinas a lo largo del siglo XIX. Y es lo que llamaré tecnología individualizante de poder, y es tecnología que enfoca a los individuos hasta en sus cuerpos, en sus comportamientos; se trata, a grosso modo, de una especie de anatomía política, de anatomo-política, una política que hace blanco en los individuos hasta anatomizarlos. (Foucault, 1991: 5)

Sin embargo el análisis del poder se enriquece cuando Foucault plantea que en el Siglo XIX, en la sociedad del control, se conforman otras tecnologías y mecanismos de poder que al contrario de las disciplinarias no se enfocan al individuo, sino sobre la población total (bio-política), pues, se considera que en aquella época (en occidente) el poder se ejerce considerando la existencia de una población definida como:

(...) un grupo de seres vivos que son atravesados, comandados, regidos, por procesos de leyes biológicos. Una población posee una natalidad,

una mortalidad, una población tiene una curva etaria, una pirámide etaria, tiene una morbilidad, tiene un estado de salud, una población puede perecer o al contrario puede desarrollarse. (Foucault, 1991: 5)

Con lo anterior se puede plantear que el poder también es aquello que se ejerce sobre los individuos como constituyentes de una especie de entidad biológica susceptible de ser controlada como población con fines de producir (en términos positivos) riquezas, bienes y otros individuos.

Es en ese momento que vemos aparecer cosas, problemas como el del hábitat, el de las condiciones de vida en una ciudad, el de la higiene pública, o la modificación de las relaciones entre la natalidad y la mortalidad. Fue en ese momento que aparece el problema de cómo se puede hacer para que la gente tenga más hijos, o en todo caso, cómo podemos regular el flujo de la población, cómo podemos controlar igualmente la tasa de crecimiento de una población, de las migraciones, etc. Y a partir de allí toda una serie de técnicas de observación entre las cuales está la estadística, evidentemente, pero también todos los grandes organismos administrativos, económicos y políticos, todo eso encargado de la regulación de la población (Foucault, 1991: 5)

En síntesis y para terminar este acápite, hay que establecer que existen dos grandes enfoques sobre los mecanismos del poder: la disciplinaria con el perfeccionamiento de una anatomo-política; y, la regulación con el perfeccionamiento de una bio-política. Donde en últimas la vida y el cuerpo se vuelven por completo en objeto de un poder materialista.

(...) creo que desde el nacimiento de aquello que yo llamo bio-poder o anatomo-política, estamos viviendo en una sociedad que comienza a dejar de ser una sociedad jurídica. La sociedad jurídica fue la sociedad monárquica. Las sociedades europeas de los siglos XII al siglo XVIII eran esencialmente sociedades jurídicas en las cuales el problema del derecho era un problema fundamental, se combatía por él, se hacían revoluciones por él, etc. A partir del siglo XIX en las sociedades que se daban bajo la forma de sociedades de derecho, con parlamentos, legislaciones, códigos, tribunales, existía de hecho todo un otro mecanismo de poder que se infiltraba, que no obedecía a las formas jurídicas y que no tenía por principio fundamental la ley sino el principio de la norma, y que poseía instrumentos que no eran los tribunales, la ley y el aparato judicial, sino la medicina, la psiquiatría, la psicología, etc. Por lo tanto, estamos en un mundo disciplinario, estamos en un mundo de regulación. Creemos que estamos todavía en el mundo de la ley pero de hecho es otro tipo de poder el que está en vías de constitución por intermedio de conexiones que ya no son más conexiones jurídicas. (Foucault, 1991: 8)

2. LAS DEFINICIONES DE LA CONTABILIDAD MODERNA A PARTIR DE SUS PRINCIPALES ESCUELAS Y SU CARÁCTER DE MECANISMO DE PODER

A la luz de las consideraciones anteriores planteadas sobre el poder, principalmente desde la perspectiva de Michel Foucault, este segundo acápite intenta plantear concomitantemente con el desarrollo con el desarrollo de las definiciones conceptuales de la contabilidad desde sus principales escuelas, una interpretación alternativa que devela al sistema contable como un mecanismo anatómo y bio-político del poder funcional para la sociedad del control.

Antes que nada es preciso enunciar a manera de hipótesis que el sistema contable actúa como discurso dentro de una multiplicidad de relaciones de fuerza inmanentes y propias del dominio, es funcional para el ejercicio del poder, capaz de moldear sujetos, crear realidades, establecer verdades y falsedades, excluir, incluir y prohibir; es una disciplina que se constituye en la modernidad bajo premisas de voluntad de verdad apoyadas en un soporte institucional, reforzada por un conjunto de prácticas pedagógicas y agremiarías⁴.

Para no desplazarse al estudio de tiempos tan antiguos sobre la contabilidad es pertinente comenzar desde la invención de la partida doble, no obstante, esto no significa el impedimento de hacer algunas referencias a tiempos anteriores a la partida doble, principalmente del contexto mercantil de la Italia del Siglo XVI.

4 Foucault acerca de la voluntad de saber y verdad del discurso –y que se puede relacionar con la contabilidad– anota: en ciertos momentos del siglo XVI y XVII (y en Inglaterra sobre todo) apareció una voluntad de saber que, anticipándose a sus contenidos actuales, dibujaba planes de objetos posibles, observables, medibles, clasificables; una voluntad de saber que imponía al sujeto conocedor (y en cierta forma antes de toda experiencia) una cierta posición, una cierta forma de mirar y una cierta función (ver más que leer, verificar más que comentar); una voluntad de saber que prescribía (y de un modo más general que cualquier otro instrumento determinado) el nivel técnico del que los conocimientos deberían investirse para ser verificables y útiles. Todo ocurre como si, a partir de la gran separación platónica, la voluntad de saber tuviera su propia historia, que no es la de las verdades coactivas: historia de los planes de objetos por conocer, historia de las funciones y posiciones del sujeto conocedor, historia de las inversiones materiales, técnicas e instrumentales del conocimiento. (...) Pues esta voluntad de verdad, como los otros sistemas de exclusión, se apoya en un soporte institucional: está a la vez reforzada y acompañada por una densa serie de prácticas como la pedagogía, como el sistema de libros, la edición, las bibliotecas, como las sociedades de sabios de antaño, los laboratorios actuales. Pero es acompañada también, más profundamente sin duda, por la forma que tiene el saber de ponerse en práctica en una sociedad, en la que es valorizado, distribuido, repartido y en cierta forma atribuido (...) Finalmente, creo que esta voluntad de verdad basada en un soporte y una distribución institucional, tiende a ejercer sobre los otros discursos -hablo siempre de nuestra sociedad- una especie de presión y como un poder de coacción. (Foucault, “El Orden del Discurso”)

Para acercarse a algunos referentes que den muestra de los elementos conceptuales que articulan a la contabilidad y que se pueden relacionar a ella como mecanismo de poder, es oportuno revisar de manera panorámica los principales planteamientos que se han presentado en torno a ella, desde las notables escuelas que la interpretan en el Siglo XIX; de entre las principales se destacan: la de Francisco Villa, Cerboni y Fabio Besta, representantes de la escuela Lombarda, Toscana y Veneciana respectivamente.

En el mercantilismo la contabilidad por partida doble hace su aparición como discurso con el matemático, Fraile Franciscano Lucas Bartolomé Pacioli, más conocido en nuestro medio como Luca Paciolo (Chatfield, 1979), quien describió el método contable de la partida doble, en su libro titulado «Summa de Arithmetica, Geometría proportioni et proportionalita» publicado el 10 de noviembre de 1494, Paciolo ve la necesidad de salir de la enseñanza matemática para que los súbditos del Duque de Urbino aprendieran todo lo que concierne al manejo de los negocios. En el libro no se señala quien fue el autor o inventor del método por partida doble, pero Paciolo textualmente dice que se basa en el tratado de Cotrugli.

Desde su nacimiento, la contabilidad ha sido un instrumento propio del ámbito de los negocios y del poder, y en esta medida se ha adaptado a las necesidades y condiciones de las sociedades desde la misma época en que aparece. Recreando el contexto en que nace la contabilidad por partida doble, el profesor Irish R. A. (Citado en Chatfield, 1979: 70) argumenta:

Al principio, el comercio marítimo estaba básicamente bajo el patrocinio de las repúblicas Italianas, y en forma inevitable se traducía a un problema de coraje individual y de aventura; pero a medida que pasó el tiempo, resultó que había personas que podían arriesgar sus fortunas, mas no sus vidas y, consecuentemente como producto de una evolución normal, se hicieron muy importantes las "commenda" o sociedades "silenciosas". El capitalista aportaba sus bienes y sus embarcaciones al mercader activo y con ello creaba una verdadera necesidad de una contabilidad cuidadosa y detallada; sobre todo porque el mercader manejaba a menudo bienes que pertenecían a varios socios 'silenciosos', a cada uno de los cuales él tenía que rendir cuentas correctas y detalladas.

Por tanto, se puede admitir que la contabilidad nació con un interés pragmático, mecánico y técnico donde no se pregunta el por qué y el para qué de su hacer, más bien, se preocupó solamente por el hacer y por las aplicaciones de la suma y resta como método lógico de su campo. Con un gran interés por la vigilancia y control en el manejo del capital invertido en los negocios por parte de aquellos socios 'silenciosos'.

Las iniciales interpretaciones de la contabilidad la ubican y la relacionan directamente con la aritmética comercial, siendo lógica esta relación por la funcionalidad instrumental que brinda las matemáticas en el ámbito de los nego-

cios, pues, entre las principales características de los comerciantes se encuentra precisamente su capacidad de realizar frecuentes cálculos acerca de su praxis.

Al lado del desarrollo de la civilización humana, la contabilidad ha estado emparentada y confundida en su aplicación con las matemáticas, Tua Pereda (1995: 124) muestra que una de las primeras etapas en la evolución del concepto de contabilidad es precisamente la separación entre el cálculo comercial y la contabilidad, Paciolo (un matemático, a propósito) separa conceptualmente el 'arte' de llevar la contabilidad de los cálculos matemáticos.

De esta manera, una de las primeras conceptualizaciones que plantea Justo y Reyes (citado en Tua, 1995: 126) es la siguiente:

Doctrina o ciencia, rama de las matemáticas aplicadas a la administración, que mediante anotaciones veraces, completas, coordinadas sistematizadas y resumibles, permite definir y regular una actuación económica o administrativa.

Las matemáticas no son el único sistema instrumental desde donde se ha interpretado la disciplina contable, también la estadística ha estado en las definiciones conceptuales de la contabilidad. Aunque estas posturas son rápidamente cuestionadas, tal como lo muestra Fernández Pirla (1977) al considerar que la estadística así como las matemáticas son elementos instrumentales que utiliza la contabilidad para su funcionamiento, y eso no obsta para definir la naturaleza contable, pues, si eso fuera así, entonces todas las ciencias naturales e incluso la economía serían caracterizables por las matemáticas.

Es del todo evidente que la contabilidad no puede merecer la consideración de ciencia matemática, como se ha creído por muchos tratadistas (...) porque la simple utilización del instrumental matemático como medio de expresión, o incluso de investigación, no puede definir la naturaleza de una ciencia. (Fernandez Pirla, 1977: 15).

Sin embargo si existe una relación directa de la contabilidad, la estadística y las matemáticas en general, disciplinas emparentadas que en el Siglo XIX son funcionales para el control y regulación de la poblacional (bio-política), tal como se dejó entrever en el primer acápite de este ensayo.

Por otro lado, es indudable que el advenimiento de la Revolución Industrial, junto con el acrecimiento del tamaño de las empresas determinó en gran parte una naturaleza propia de la información contable. La Revolución Industrial transformó la sociedad europea en el capo de lo tecnológico, de la política, la economía, la cultura y toda la sociedad en conjunto. Un nuevo orden caracterizado por el desarrollo de las comunicaciones, la banca, el transporte, la explotación capitalista, la producción en gran escala, la consolidación de un mercado mundial, un capitalismo acumulando y subvencionando riqueza en el centro a partir

de la periferia, el gran tránsito de los capitales, los adelantos en el transporte y otros servicios y la generalización de las empresas por acciones, determinaron unos elementos que obligatoriamente incidirían en la articulación de una contabilidad en acorde al contexto. El orden económico de finales del siglo XIX se caracteriza, entre otros, por la complejización de la empresa en un enfoque industrial, la información contable en perspectivas económicas gana una relevancia que desplaza cualquier intento de justificación como disciplina jurídica; la contabilidad otorga al empresario una serie de datos con los cuales él fundamenta un análisis racional de su devenir económico, capaz de vigilar, controlar y determinar realidades, pero particularmente conoce por medio de ella, cual ha sido la generación de riqueza en su situación patrimonial. Como lo expresa Irish, (Citado en Chatfield, 1979: 76).

Mientras tanto, las teorías y los procedimientos contables también estaban en un terreno de incertidumbre. La Revolución Industrial produjo situaciones nuevas que requerían métodos nuevos; pero el progreso estuvo bastante desorientado hasta 1844, año en que la ley de compañías [en Inglaterra] enumeraba ciertas reglas para los contadores, y con ello se hizo necesario detenerse y revisar los conceptos básicos. Hasta entonces la mayor parte de los autores se habían dedicado a formular reglas rígidas. Se enfatizaba la forma más que el principio, aunque algunos pocos se enfatizaban a examinar la teoría. Su investigación hacia la finalidad y la lógica de la contabilidad, parecía dirigirse en forma inevitable hacia la teoría de la propiedad. El marco de de las relaciones personales aún estaba en boga. La contabilidad por partida doble se orientaba fundamentalmente a calcular las utilidades del propietario y el capital del propietario y aún no habían aparecido apreciaciones más amplias sobre los propósitos de la contabilidad.

En este orden, de entre las primeras escuelas de interpretación de la contabilidad⁵, la Lombarda (1837), a quien se le puede designar como su principal representante a Francisco Villa, delimita el alcance de la contabilidad considerando que ésta posee una parte mecánica a la que no se le puede considerar como ciencia, pero también contiene un fundamento más amplio condensado en "un conjunto de principios económicos-administrativos aplicados al arte de llevar las cuentas o los libros" (Vlaemick, 1961: 272). Además a estas consideraciones se les añade las normas prescritas por el administrador de la empresa con perspectivas de fiscalización, colocando al control como el principal objetivo de la contabilidad, al igual "le reconoce como un campo de acción la organi-

5 Según Vlaemick (1961) a la contabilidad se le reconoce una fase científica que nace con la escuela Lombarda, específicamente con Francisco Villa, no es objeto de este trabajo polemizar el status de ciencia de la contabilidad, sin embargo el autor de este ensayo discrepa ampliamente de considerar a la contabilidad como ciencia, tal como lo plantea en (Ortega, 2004), cuando presume que la contabilidad no es más que su un sistema instrumental funcional al capital.

zación de la empresa y la administración del patrimonio" (Valemmick, 1961: 273). Indistintamente, desde esta escuela se considera que la aritmética así como la teneduría de libros son dispositivos instrumentales de la contabilidad, aunque no constitutivos desde perspectivas conceptuales de la misma.

La intencionalidad de otorgarle a un campo de saber estatus de ciencia, tal como sucede con la contabilidad, viene mediada por la misma voluntad de poder. El protagonismo que cumple el conocimiento en general, y los saberes particulares que conducen a las múltiples disciplinas, van a ser esenciales, a tal punto que el poder no puede pronunciarse sino va cotejado a un discurso de conocimiento que lo haga viable:

el poder, cuando se ejerce a través de estos mecanismos sutiles, no puede hacerlo sin formar, sin organizar y poner en circulación un saber, o mejor, unos aparatos de saber (Foucault, 1992: 147).

No obstante a lo largo de su devenir histórico, la contabilidad ha tenido otra manera de interpretación, que la relacionan con el derecho, pues, es de recordar que uno de los mayores criterios de la modernidad es la defensa de la propiedad privada, donde se da una relevancia a las relaciones de los hombres por medio del contrato, así, la contabilidad, como dirá Cerboni (citado en Tua, 1995: 128), es tratada como "la doctrina de las responsabilidades jurídicas que se establecen entre personas que participan en la administración del patrimonio de las empresas" doctrina que le da un enfoque relevante al patrimonio, manifestando claramente la naturaleza jurídica de la disciplina.

Conocer la situación deudora y acreedora de los comerciantes y mercaderes de la época mercantilista se torna en una necesidad imperativa que es satisfecha por el nuevo método de la partida doble y por la información del estado patrimonial que presenta la información contable, la cual, sirve "como prueba de garantía del cumplimiento de sus obligaciones actuales y futuras" (Cañibano, 1982: 13)

A partir de perspectivas legales, justificadas principalmente por la consideración de que la contabilidad representa las transacciones entre sujetos del derecho vinculados por relaciones jurídicas, la información contable se considera que da prueba de ello, en este sentido la disciplina tiene un matiz legalista de servir de medio de prueba que caracterizan a los registros contables, lo cual es planteado desde la perspectiva del profesor Leandro Cañibano (1982: 14) como el primer programa de investigación en contabilidad:

La finalidad de la información contable entra dentro de unos cauces eminentemente jurídicos y, por tanto, hay que montar todo el armazón atendiendo a las limitaciones derivadas de tal contexto. La objetividad de la información contable se entiende en un sentido eminentemente legalista, en el de estar sustentada sobre hechos o sucesos que, a efectos legales, puedan ser considerados como prueba, ya que lo que priva, la expresión

de patrimonio en términos cuantitativos, no puede apartarse del concepto jurídico del mismo, en tanto la finalidad atribuida a la información contable consista en la presentación de unos datos sobre bienes, derechos y obligaciones, que sirvan de garantía a terceras personas.

En la actualidad la regulación contable, principalmente en los aspectos tributarios, le otorgan una prioridad descomunal a los aspectos jurídicos, hace olvidar otras pretensiones más sustanciales desde la perspectiva económica que caracterizan a la disciplina, sobresale una naturaleza más normativo-técnica que consideraciones de aspectos epistemológicos. La contabilidad en esta perspectiva es funcional para el ejercicio del poder estatal en la recaudación de impuestos.

Una de las escuelas más representativas del enfoque jurídico de la contabilidad es la 'Toscana' de finales del Siglo XIX, la cual ha sustentado sistemas conceptuales de la contabilidad vinculados a lo legal, entre los autores más representativos está Cerboni (en: Túa, 1995 y Vlaemick, 1961), para quien el centro de la discusión subyace en los planteamientos correspondientes sobre las responsabilidades jurídicas entre los sujetos y sus relaciones patrimoniales. Este sentido es coherente con la consideración personalista de las cuentas de la disciplina contable, en cuanto ellas representan personas, 'cuentas personificadas', aunque Cerboni aclara: "más que asignar personas a las diferentes cuentas (...) éstas sirven para regular las relaciones entre aquellas personas, considerando que todas ellas representan derechos y obligaciones con el propietario" (Túa, 1995: 129).

La perspectiva personalista de las cuentas, las clasifica concretamente en cuatro clases representativas, a la vez, de personas: los consignatarios de la sustancia de la empresa; los corresponsales; propietarios; y, administradores, "las cuentas están abiertas en realidad a las tres primeras categorías, que son verdaderamente deudoras por todo lo que tienen en el debe y acreedoras por todo lo que tienen en el haber de la empresa" (Vlaemick, 1961: 274).

La teoría personalista de las cuentas obedece a interpretaciones jurídicas de la contabilidad, por cuanto explica los sucesos en la empresa como hechos ocasionados por responsabilidades jurídicas entre los sujetos, y por tanto las cuentas son representaciones de los titulares de los mismos, es decir, en las cuentas se concentran las relaciones jurídicas de los sujetos que se relacionan con la empresa, en palabras de Fernandez Pirla (1961: 85) esto es una ficción que,

(...) consiste en postular que la cuenta no se lleva al movimiento de dinero en metálico, por ejemplo, sino al cajero, a quien se le hace responsable jurídicamente (...) de la gestión patrimonial del elemento dinero".

Giuseppe Cerboni plantea la logismografía como una expresión de la teoría personalista de las cuentas, en el sentido en que las operaciones administrativas de una empresa implican los cargos y abonos entre personas naturales o jurídicas, quienes ejercen derechos y adquieren obligaciones o poseen intere-

ses o desarrollan acciones con la respectiva empresa, lo que otorga elementos de representación a cada persona mediante las cuentas. Por tanto, desde estas perspectivas, la escuela personalista de las cuentas se relaciona directamente con consideraciones jurídico-administrativas,

Considera a la entidad económica 'empresa' desde el ángulo de las relaciones jurídicas resultantes de la actividad de las personas que están encargadas de su gestión y administración y de las terceras personas interesadas en ella (Vlaemick, 1961: 276).

La escuela jurídica plantea también, la implicación de las relaciones legales y económicas que vinculan al propietario con su patrimonio, considerando a la empresa como una entidad susceptible de adquirir derechos y obligaciones, por ejemplo la obligación claramente definida que tiene la empresa para con el propietario de la misma, representada en el patrimonio.

En síntesis, la escuela jurídica de interpretación contable, igualmente estudia funciones administrativas y económicas, aunque el propósito de Cerboni es derivar las leyes que explican y regulan la naturaleza de la contabilidad, pero dicha concepción no logra profundizar –tal como lo afirma Vlaemick (1961: 281) – una teoría que condense profundas consideraciones sobre la empresa, lo cual se explica por cuanto ésta aún no tenía grandes desarrollos teóricos y no era objeto de estudio por parte de especialistas en doctrinas administrativas.

Con el desarrollo de las teorías administrativas suscitadas a principios del siglo XX, la contabilidad adquiere desde ellas aportes para su construcción conceptual, es a la par del desarrollo de estas teorías que la disciplina logra nuevos fundamentos conceptuales, principalmente del promotor de la organización administrativa racional –Henry Fayol (citado en Vlaemick, 1961: 353).– quien afirma:

La contabilidad constituye el órgano de la vista de la empresa. Debe permitir conocer en cualquier momento dónde se está y a dónde se va. Debe dar informes exactos, claros y precisos sobre la situación económica de la empresa. Una buena contabilidad simple y clara, que de una idea exacta de las condiciones de la empresa, es un poderoso medio de dirección.

Sin embargo y por otro lado, subyacen dos consideraciones correspondientes a dos etapas de la evolución del pensamiento contable, la primera es con respecto al criterio de verdad⁶ económica en la información, y la otra abandona tal crite-

6 A propósito sobre la relación entre la voluntad de verdad y poder, Foucault afirma: «Lo importante, creo, es que la verdad no está fuera del poder, ni sin poder (no es, a pesar de un mito, del que sería preciso reconstruir la historia y las funciones, la recompensa de los espíritus libres, el hijo de largas soledades, el privilegio de aquellos que han sabido emanciparse). La verdad es de este mundo; está producida aquí gracias a las múltiples

rio para contemplar en la contabilidad una finalidad de comunicar información financiera útil a los usuarios de ella para la toma de decisiones. Al cambiar el entorno económico y el entorno administrativo así como la empresa, se cambia las concepciones de la contabilidad, pues, ya no será únicamente el dueño de la empresa el usuario de la información contable, sino también los accionistas e inversores así como los proveedores y un público más general, pues a parte de los directamente interesados, la empresa también abarcaba concepciones acerca de su responsabilidad social.

De esta manera una de las posturas que hace ruptura con la conceptualización de la contabilidad es la consideración de que ésta no se enfoca a develar verdades económicas, sino su información es adaptada a las necesidades de multiusuarios. Si se tiene en cuenta las nuevas concepciones de las funciones de la contabilidad en la empresa y en la sociedad, se comienza a consolidar la relevancia de la información en la toma de decisiones, se presenta la consolidación de lo que Tua (1995) llama un 'paradigma'⁷ a finales de la década de los años veinte y a principios de los años treinta. Ese cambio lo podemos sintetizar en sus propias palabras:

(...) el cambio de enfoque estuvo tácitamente implícito durante, al menos, las tres décadas anteriores a la de los sesenta. Así, esta nueva orientación comienza a gestarse, según Hendricksen (...) en los últimos años de la década de los veinte y primeros de los treinta, en los que el cambio más importante en el pensamiento contable fue la modificación del objetivo de la contabilidad de presentar información a la gerencia y a los acreedores, al de suministrar información financiera a los inversionistas y accionistas. (Tua, 1995: 194).

Al haber una depresión económica mundial en la década de los treinta, se reconstruye muchos parámetros en la economía, al igual que en la contabilidad, a la cual se le comienza a redefinir su función en la sociedad. Y a partir de esta concepción la contabilidad comienza a desarrollar una nueva etapa que traería grandes transformaciones en su interpretación conceptual. Se comienza a visualizar lo útil de la disciplina en la toma de decisiones a partir de la información que pueda brindar:

imposiciones. Tiene aquí efectos reglamentados de poder. Cada sociedad tiene su régimen de verdad, su 'política general de verdad': es decir, los tipos de discurso que ella acoge y hace funcionar como verdaderos; los mecanismos y las instancias que permiten distinguir los enunciados verdaderos o falsos, la manera de sancionar unos y otros; las técnicas y los procedimientos que son valorizados para la obtención de la verdad; el estatuto de aquellos encargados de decir qué es lo que funciona como verdadero.» (Foucault, 1992: 187).

7 No es el interés de este trabajo cuestionar la existencia de paradigmas en contabilidad, pero para una respuesta al tal consideración, puede observarse el ensayo de (Ortega, 2004) donde se presenta la incoherencia conceptual de los elementos que articula Tua Pereda en los paradigmas con respecto a Kuhn.

(...) bajo esta óptica, los objetivos de la contabilidad consisten para la asociación en suministrar información para una amplia gama de propósitos, entre los que se encuentran la toma de decisiones relativas al uso de recursos limitados, incluida la identificación de las áreas cruciales de decisión y la determinación de objetivos y fines, así como la dirección y control efectivos de los recursos humanos y materiales de la organización, junto con la evaluación y control de la utilización de los recursos confiados a la entidad y facilitar las funciones y controles sociales. (Tua, 1995: 196).

Desde esta perspectiva se considera que la información contable debe ser pertinente y orientada en concordancia a las necesidades del usuario; servir de apoyo informativo para la toma de decisiones. En este sentido no se trata de mostrar la veracidad de la realidad económica, por cuanto la finalidad de la información contable se concentra únicamente en ser funcional para la toma de decisiones y tal información debe ser congruente con las necesidades del usuario.

De este modo se nota, como la contabilidad adquiere una relevancia no sólo en el aspecto económico sino también social, pues, se comienza a ver la función fundamental en el desarrollo de las responsabilidades de control, vigilancia y evaluación de los recursos financieros, Tua Pereda (1995: 189-219) muestra las consecuencias de la adopción del 'paradigma' de la utilidad de la información financiera en la toma de dediciones; para sintetizar tales implicaciones se pueden describir los siguientes puntos claves:

- Evolucionan el concepto de usuarios de la información financiera, se incrementa el número de usuarios de la información contable, pues se pasa de un usuario único representado por los dueños a multiusuarios: dueños, gerentes, administrativos, proveedores, clientes, Estado y la sociedad en general, etc.
- Se transmutan los objetivos de la información financiera, pues se presentarían nuevos objetivos por ejemplo, la evaluación, el control, el cumplimiento y el análisis del comportamiento de la gerencia, se estima la liquidez, se evalúan las futuras reinversiones, etc.
- También cambian los requisitos en la información financiera, pues si la información va dirigida a un sinnúmero de usuarios entonces se plantean nuevas exigencias teniendo en cuenta el punto de vista de los usuarios. Entre estas se destacan: la identificabilidad, la oportunidad, la claridad, la relevancia, la razonabilidad, la economicidad, la imparcialidad, la objetividad, la verificabilidad etc.
- Se incrementa la información y se llega a nuevos ámbitos de la información contable. Nuevos estados financieros, informaciones de pronóstico, de segmentos, de flujos de dinero, de tesorería etc.

Una definición que se le precisa a la contabilidad en este contexto se articula de la siguiente forma:

[La contabilidad] (...) se utiliza para producir sistemática y estructuralmente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica. (Tua, 1995: 173).

Posteriormente la teoría contable se fortalece a mediados del siglo pasado, principalmente cuando Mattessich (2002) tuvo la pretensión de reducir las proposiciones de la contabilidad a sistemas axiomáticos, mediante metodologías inferenciales con el propósito de obtener algunos elementos susceptibles de ser interpretados semánticamente, lo cual otorgaría pautas para una aproximación de explicar y predecir una realidad más certera. Al respecto Mattessich (2002: 17) plantea:

Se hace una definición cuando se crea una clase de objetos con propiedades comunes; de este modo, dichos objetos se diferencian de aquellos que no poseen esos atributos característicos. En situaciones extremadamente simples y concretas, puede resultar fácil especificar estos atributos, pero en casos aún moderadamente complejos, resulta difícil llegar a una definición perfecta. Dicha definición no debería contener pocas ni muchas características, solamente aquellas que resultaran esenciales; no debería ser ambigua y tendría que evitar los razonamientos circulares. Sin embargo, el criterio principal para determinar si una definición es buena es su poder de delimitación –es decir, su capacidad para separar claramente los objetos pertenecientes a la categoría definida de otros o similares objetos que no pertenecen a la misma–.

En este sentido, Mattessich (2002), al contrario de la consideración de elaborar sistemas de información contables particulares dirigidos a determinados usuarios, hace planteamientos que abogan por la construcción de un sistema único y flexible, funcional a todos los usuarios en un único cuerpo formalizado. La forma metodológica de hacerlo es como él lo revela, distinguir los elementos comunes y básicos de la contabilidad, con lo cual conformaría la teoría principal de la disciplina así como las aplicaciones en casos concretos con objetivos distintos.

Para tales propósitos hay dos preocupaciones elementales, la primera corresponde a la elaboración de un marco axiomático considerado como metateoría, que sería la teoría general para cualquier sistema contable. La segunda, es la formulación de supuestos desvinculados de las finalidades particulares propio de los sistemas contables, y construirían las hipótesis básicas que soportan la teoría general. Es decir el conjunto semántico de supuestos generales como base del sistema axiomático. En este sentido se define a la contabilidad como:

La contabilidad es una disciplina que se ocupa de la descripción cuantitativa y de la proyección de la circulación de ingresos y de los agregados de riqueza a través de un método basado en el siguiente conjunto de supuestos básicos (después de haber comprobado minuciosamente estos supuestos, podría considerárselos como condiciones necesarias y suficientes): 1. Valores monetarios. 2. Intervalos de tiempo. 3. Estructura. 4. Dualidad. 5. Agregabilidad. 6. Objetos económicos. 7. Inequidad de las acreencias monetarias. 8. Agentes económicos. 9. Entes. 10. Transacciones económicas. 11. Valuación. 12. Realización. 13. Clasificación. 14. Ingreso de datos. 15. Duración. 16. Extensión. 17. Materialidad. 18. Asignación. (Mattessich, 2002: 18).

Para las pretensiones de este ensayo, no queda más que decir que este enfoque formalista de la contabilidad distingue dos ámbitos, por un lado se observa el carácter positivista en las pretensiones de axiomatización de la teoría general contable; y por el otro, se evidencia una postura teleológica al tratar de derivar desde la teoría general elementos concretos en acorde con los objetivos específicos planteados según la perspectiva de la necesidad de información de los usuarios con pretensiones de control y vigilancia, indiscutiblemente.

Por lo anterior se puede afirmar que la disciplina no es solo un instrumento de análisis financiero dirigido a la gerencia y otros usuarios para la toma de decisiones, ni su uso es únicamente para cuestiones jurídicas, ni sus aplicaciones solo se dirigen a fines específicos de los multiusuarios, sino también, que la contabilidad es un instrumento racional de naturaleza económica y social, capaz de describir, analizar y explicar elementos cualitativos y cuantitativos, económicos y políticos, jurídicos y administrativos, de los acontecimientos y sucesos que se suscitan al interior de una empresa, organización y en últimas de un conjunto poblacional, por medio de elementos metodológicos de captación, medición, valoración, representación e interpretación; evidenciando una información económica-contable a los usuarios de la misma, ora para el control, ora para la vigilancia.

Por otro lado, el enfoque económico de la contabilidad es desarrollado principalmente por la escuela veneciana, Fabio Besta es su representante. Su postura conceptual ha sido trabajada por autores contemporáneos como Tua Pereda (1995), Vlaemick (1961), y principalmente Fernández Pírla (1977); los planteamientos centrales de este último constituyen el soporte conceptual a través del cual se articulará la teoría económica de la contabilidad.

No solo desde los autores de la escuela jurídica, quienes relegan a un segundo plano el enfoque de la economía, se intentó plantear a finales del siglo XIX una interpretación que explicara la naturaleza de la contabilidad, sino también desde lo económico se articula una interpretación que da cuenta de la disciplina contable. Es un hecho innegable que existe una relación directa entre contabilidad y economía, notándose de manera evidente, principalmente con el perfec-

cionamiento y expansión de las actividades económicas suscitadas en el capitalismo. Tanto es así que la contabilidad se considera como un dispositivo tecnológico al servicio del capital.

En este sentido se le entrega a la contabilidad la función de otorgar una base de cifras 'realistas' acorde al contexto económico y donde sus resultados provengan de principios económicos principalmente.

Entre las primeras doctrinas económicas de la contabilidad se encuentra la postura neocontista, la cual apela a problemáticas de valor, en esta escuela se considera a la disciplina como algo más que un simple mecanismo o método de registro, pues, se muestra que es preciso, antes que nada, apoderarse cognitivamente de la realidad para administrar económicamente una determinada entidad a partir y a través de las cuentas. Esta escuela hace una ruptura con la teoría personalista porque su centro de interés no es la medición patrimonial sino la explicación materialista de las mismas cuentas como tal.

A esta escuela también se le reconoce como controlista, porque considera que el control hace parte funcional de la contabilidad, o también se le distingue como materialista porque ubica una teoría de las cuentas fundamentada en un ámbito material, no personalista.

La contabilidad desde el punto de vista teórico, estudia y enuncia las leyes del control económico en las haciendas de cualquier clase, y deduce las oportunas normas a seguir para que dicho control sea verdaderamente eficaz, convincente y completo; desde el punto de vista práctico, es la aplicación ordenada de estas normas las distintas haciendas. (Besta, citado en Tua, 1995: 134)

En este sentido la contabilidad es considerada como una disciplina económica por cuanto uno de los mayores problemas suscitados en la economía es precisamente determinar el manejo eficiente de los recursos, lo cual se facilita con sistemas de información financiera proyectada desde la disciplina contable. Aquí subyace el criterio de veracidad que implica la consecución de un sistema de información financiera que muestre la realidad de los fenómenos económicos en toda su pureza, sin importar hacia quien se dirige tal información, o para qué se necesita. Esta suposición se explica porque en el entorno económico se suscitan fenómenos de valor o renta, los cuales son susceptibles, dado un sistema de medición, de ser abordados y representados por la contabilidad, reflejando así una realidad económica.

En este orden de ideas, Fernández Pirla (1977: 10-11) asevera:

La contabilidad es el instrumento preciso de la conversión de la teoría económica. La abstracta teoría económica cobra pleno sentido de aplicación merced a la técnica contable (...) todo problema o cuestión contable es un problema de discriminación y calificación de resultados.

Todos los elementos y métodos con que opera la contabilidad justifican su status de disciplina económica, desde los planes de cuentas, el control, el cálculo de costes, presupuestos, medición y análisis de riqueza y valorización, etc., que se circunscriben en el ámbito de la empresa, corresponden a elementos económicos. El método de aprehensión de fenómenos económicos comienza con la agrupación de hechos susceptibles de medición monetaria, los homogeniza, los clasifica, ora cronológicamente, ora por frecuencias, en datos y en cuentas, que otorgan elementos para el análisis, control y vigilancia.

En este sentido, el objeto material de la contabilidad es la empresa y el aspecto particular "que da sustantividad específica a la contabilidad es la medición del vasto proceso económico-administrativo y técnico que caracteriza a la economía de la empresa" (Fernandez Pirla, 1977: 21).

Por tanto, la contabilidad es vinculable directamente con la disciplina de las ciencias económicas, su objeto material la empresa y su objeto formal es la representación y medida de la realidad económica por medio de elementos instrumentales⁸ como las matemáticas y la estadística, soportada también a prescripciones del derecho; elementos con los cuales es funcional en el control, vigilancia y dirección de la economía de la empresa.

Antes de pasar al análisis de las cuentas es preciso articular el importante concepto de capital y patrimonio en esta perspectiva, el primero se define como "el conjunto de bienes instrumentales de producción"; el segundo se articula: "Riqueza perteneciente a una unidad económica [...] un conjunto de derechos y obligaciones adecuadamente valorados y expresados consiguientemente en términos cuantitativos, afectados a una finalidad y vinculados a una unidad económica. (Fernandez, 1977: 33)

En cuanto a la teoría materialista de las cuentas se indica que el objeto de la cuenta es, "toda magnitud material mensurable y expresable en valor monetario" (Vlaemick, 1961: 282). Las cifras monetarias registradas en las cuentas de los balances representan el valor de los fenómenos económicos, los hechos, e incluso las obligaciones jurídicas y administrativas, como elementos materiales, "los títulos de las cuentas intentan poner de manifiesto las realidades, concretas o abstractas, que se esconden tras la expresión monetaria de los saldos". (Vlaemick, 1961: 305).

Las cuentas se representan primordialmente por las cuentas T, generalmente de la siguiente manera:

8 En palabras de Fernandez Pirla (1977: 24) la contabilidad es "*un instrumento de medida y representación económica*".

Esta representación enuncia que $Pt = A - P$ (ecuación patrimonial); donde X es la expresión monetaria de (A); Y la expresión monetaria de (P) y Z la expresión monetaria de (Pt). Los signos (+) y (-) representan la naturaleza de las cuentas según su clasificación, por ejemplo en las cuentas de activo su naturaleza positiva está en los cargos, mientras que en las otras dos su naturaleza positiva se encuentra en los haberes.

De acuerdo con lo anterior, el funcionamiento de la contabilidad puede establecerse sobre la base de dos series de cuentas representativas de las masas patrimoniales activas y pasivas que actúan mecánicamente. La cuenta no es más que un instrumento que recopila sistemáticamente los movimientos activos y pasivos patrimoniales con el fin de representar los elementos integrantes del

ACTIVOS (A)	PASIVOS (P)	
(+) X	(-)	(-) Y(+)
	PATRIMONIO (Pt)	
	(-)	Z(+)

funcionalidad de la cuenta susceptible de contable que tienen por misión recopilar los hechos referentes a distintos elementos patrimoniales. (...) la cuenta es una creación de la contabilidad que tiene por objeto presentar y medir los procesos económicos, jurídicos y administrativos que tienen lugar en el ámbito de la economía de la empresa en orden al conocimiento de la auténtica realidad económica de ésta.

Las cuentas también son utilitarias para el control. La escuela a la que nos adscribimos sintetiza una postura económica de la contabilidad que le atribuye, además, la funcionalidad del control económico, tal control se hace efectivamente mediante las cuentas, y en este sentido:

La cuenta no es por consiguiente, nada más que un registro de entradas y salidas [de cosas] tanto en el ámbito de las realizaciones en sentido estricto como de las posibilidades o expectativas (presupuestos contables). (Fernandez, 1977: 70).

En esta escuela no se personifican las cosas, más bien se materializan en cosas las relaciones personales (fetichismo de la cosa), tal como lo ha hecho el capitalismo descodificando y desterritorializando las relaciones entre personas, y en

este sentido las cuentas representan objetos o cosas derivadas de las relaciones económicas entre sujetos y susceptibles de cuantificación en unidades monetarias, ora de valor, ora de precios. En este sentido los elementos de la partida doble (carga y abono) ya no significa quien debe o quien recibe, o quien es deudor y quien es acreedor, sino simplemente se distinguirá lo que entra y lo que sale.

Para finalizar este acápite, pero sin profundizar, otra teoría de las cuentas pertinente de enunciar que controvierte, pero a la vez, es afín a la postura económica es la valorista o diferencialista de las cuentas, donde éstas simplemente representan el valor:

La cuenta, instrumento principal de representación contable, no se lleva a personas ni a objetos, sino a la 'cualidad' que en las relaciones personales o materiales interesa a la contabilidad como versión homogénea de los acontecimientos de la hacienda, el valor. (Fernandez, 1977: 71).

CONCLUSIÓN

Si se quiere articular una teoría de Michel Foucault sobre el poder se debe concluir que éste se ejerce a partir de innumerables puntos de las redes sociales, en juegos de relaciones móviles, no igualitarias y asimétricas. Y dentro de este campo de relaciones hay que derivar los mecanismos con los cuales actúa el poder. Foucault descubre con sus formas metodológicas de hacer historia que hay dos grandes enfoques en la modernidad, de clasificación de mecanismos de poder, el primer gran instrumento utiliza métodos disciplinarios (anatomopolíticos) para modelar sujetos funcionales en el cuerpo social, y el segundo sistema de métodos corresponde al control y regulación del cuerpo social como población (bio-política) mediante instrumentos propios de la medición como la estadística, las ciencias humanas y naturales.

Teniendo en cuenta lo anterior, la contabilidad moderna y sus definiciones conceptuales dan cuenta que esta disciplina, como discurso, es funcional en las prácticas del poder disciplinante y controlista, pues, a lo largo de su historia sus conceptualizaciones han estado mediados por los siguientes aspectos:

- Nace con un interés pragmático para el control y la vigilancia del capital invertido en los negocios mercantilistas.
- Se soporta en los instrumentos de las matemáticas y la estadística para develar su información que es aceptada como verdad y desde la cual se determinan decisiones y por ende realidades.
- Algunos de sus tratadistas, como Francisco Vila y Richard Mattessich han intentado otorgarle el status de ciencia a la contabilidad y de esta

manera establecerla como un sistema mediado por regímenes de verdad, mediante pretensiones de axiomatización de la misma.

- Desde la perspectiva del derecho la contabilidad moderna ha sido presentada en términos de funcionalidad fiscalizadora y donde precisamente es el control el objeto de su estudio.
- También se ha establecido desde la perspectiva del derecho que la contabilidad moderna, en pro de la defensa de la propiedad privada, determina representaciones mediante sus cuentas de sujetos susceptibles de adquirir derechos y obligaciones en términos jurídicos. Y que de esta manera otorga fe de verdad y por tanto es funcional como medio de prueba.
- En el enfoque administrativo, Henry Farol es muy claro al considerar que la contabilidad es el órgano de la vista, el ojo vigilante que muestra el devenir total de una organización.
- Y por último, la escuela económica de la contabilidad muestra que esta disciplina es capaz de aprehender cognitivamente la realidad económica por medio de las cuentas, las cuales sirven, igualmente, para prácticas de control, tanto así que una variante de esta escuela se denomina la escuela controlista de la contabilidad.

REFERENCIAS

- Cañibano, Leandro (1982). Contabilidad, análisis contable de la realidad económica.. Madrid: Ediciones ICE
- Chatfield, Michael (1979). Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable.. Los Angeles: Dickenson Publishing Company. Inc.
- Fernández Pirla, José María. (1977). Teoría económica de la contabilidad. Introducción contable al estudio de la economía.. Madrid: Ediciones ICE
- Foucault, Michel. (1993). Vigilar y Castigar. Madrid: Editorial Siglo XXI.
- . (1989). Historia de la sexualidad. Vol. I. La voluntad de saber.. Madrid: Editorial Siglo XXI
- . (1992). Microfísica del poder. Madrid: Editorial La Piqueta
- . (1991). Las Redes del poder. Editorial Almagesto, Colección Mínima,
- . El orden del discurso. En <http://www.cholonautas.edu.pe/modulo/upload/tallfouc.pdf>+el+orden+discurso
- Mattessich, Richard. (2002). Contabilidad y métodos analíticos. Medición y predicción del ingreso y la riqueza en la microeconomía y en la macroeconomía.. Buenos Aires: Editorial la ley
- Ortega, Francisco Javier (2004). La teoría estructuralista como línea investigativa para la teoría contable: un camino diferente al de los enfoques tradicionales de la ciencia.. Bogotá: Charlies impresores Ltda
- Vlaemink, Joseph. (1961). Historia y doctrinas de la contabilidad.. Madrid: Editorial Index
- Tua pereda, Jorge. (1995). Lecturas de teoría e investigación contable. Medellín: Edición del Centro Interamericano Jurídico financiero..