The image features an abstract background composed of several overlapping, semi-transparent geometric shapes in shades of brown and tan. A prominent vertical shape on the left side is partially obscured by a horizontal shape that extends across the middle. Another horizontal shape is positioned at the bottom, creating a layered effect. The overall composition is minimalist and modern.

Contabilidad

10.



*La Calidad Académica,
un Compromiso Institucional*



La eficacia social de la representación contable en Lopes de SÁ

Jesús Alberto Suárez Pineda

Suárez Pineda, Jesús Alberto (2014). La eficacia social de la representación contable en Lopes de SÁ. *Criterio Libre*, 12 (20) 225-246. ISSN 1900-0642.

LA EFICACIA SOCIAL DE LA REPRESENTACIÓN CONTABLE EN LOPES DE SÁ¹

THE SOCIAL EFFECTIVENESS OF
THE ACCOUNTING REPRESENTATION IN LOPES DE SÁ

A EFICÁCIA SOCIAL DA REPRESENTAÇÃO
DA CONTABILIDADE EM LOPES DE SA

L'EFFICACITÉ SOCIALE DE LA REPRÉSENTATION
COMPTABLE EN LOPES DE SA

JESÚS ALBERTO SUÁREZ PINEDA²
A ANTÔNIO LOPES DE SÁ, IN MEMORIAM

Fecha de Recepción: 28 de Febrero de 2014
Fecha de Aceptación: 20 de Junio de 2014

RESUMEN

Los conceptos de «patrimonio» y «empresa» son centrales en la teoría actual de la contabilidad. Sin embargo, ofrecen dificultades en materia de la eficacia social de la representación contable. La idea de patrimonio se ha concebido erróneamente como 'un conjunto de derechos y obligaciones', lo que no corresponde a la realidad contable, pues solo es visto desde la óptica del Derecho civil, en el sentido de 'propiedad', según ciertos principios legales, morales y hermenéutico-jurídicos, descuidándose la integralidad de la riqueza organizacional que implica el patrimonio contable, o conjunto de bienes, créditos, dotaciones y provisiones que se ponen a disposición de una empresa en un momento dado, en un contexto de eficacia social. La empresa se concibe aquí como una 'organización' o 'célula social' que provee la obtención de un fin individual o colectivo, coordinado, en general, a los fines supremos de la sociedad. En este artículo se defiende el enfoque neo-patrimonialista de la contabilidad del académico Antônio Lopes de Sá, en el cual la representación contable se concibe como el termómetro de la eficacia social de las organizaciones, siempre que se distinga "empresa" de

¹ Artículo de investigación asociado al grupo Quipus del programa de Contaduría Pública, proyecto: Forjadores del pensamiento contable, financiado por Fundación Universitaria del Área Andina.

² Lic. en filología y humanidades clásicas de la Universidad Nacional de Colombia; PhD (c) en estudios políticos, de la Universidad Externado de Colombia; director de la *Revista Científica General José María Córdova*, indexada en B por Publindex de Colciencias. Profesor de teoría y pensamiento contable en el programa de contaduría pública en la Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano, y de los módulos de investigación en la maestría en contabilidad de la Universidad Libre de Bogotá.

"patrimonio", "necesidad organizacional" de "necesidad patrimonial" y "finalidad organizacional" de "finalidad patrimonial", en la perspectiva de la eficacia social, y no solo de la propiedad, pues el patrimonio o riqueza es un concepto dinámico, explicado en la teoría de las funciones patrimoniales de Lopes de Sá, sin anular ni mezclar los hechos jurídicos, administrativos y económicos que comportan la observación y explicación del fenómeno patrimonial, en contextos sociales de representación contable para la medición del desempeño económico, desempeño social y desempeño ambiental de las organizaciones.

PALABRAS CLAVE:

Antônio Lopes de Sá; empresa; célula social; enfoque neo-patrimonialista; eficacia social de las organizaciones; axiomatización de la contabilidad.

CLASIFICACIÓN JEL:

M49, Q57.

ABSTRACT

The concepts of 'patrimony' and 'company' are central to the present theory of accounting. However, these present difficulties in terms of social effectiveness of the accounting representation. The idea of patrimony has wrongly conceived as 'a set of rights and obligations', which really does not correspond to accounting practice, as it is only considered from the perspective of civil law, in the sense of 'ownership', according to certain legal, moral and hermeneutic - legal principles, while are neglected the integrity of organizational wealth involved in accounting equity, or group of assets, credits, allowances and provisions available to a company at a certain time, in a context of social effectiveness. The company is seen here as an 'organization' or 'social cell' aimed at achieving an individual or collective purpose, coordinated, in general, to the supreme goals of society. This article defends the neo-patrimonial approach of accounting, of Antônio Lopes de Sá, whereby the accounting representation is conceived as the thermometer of social effectiveness of organizations, where distinguishing between "company" and "patrimony", "organizational need" and "patrimonial need" and "organizational purpose" and "patrimonial purpose" in the perspective of social efficiency, not just of the property, since property or wealth is a dynamic concept, explained in the theory of patrimonial functions of Lopes de Sá, without invalidating or mixing the legal, administrative and economic events involving observation and explanation of the patrimonial phenomenon, in social contexts of accounting representation for measuring economic performance, social performance and environmental performance of organizations.

KEYWORDS: Antônio Lopes de Sá; company; social cell; neo-patrimonial approach; social effectiveness of organizations; axiomatization of accounting.

CLASIFICACIÓN JEL: M49, Q57.

RESUMO

Os conceitos de "patrimônio" e "empresa" são centrais na atual teoria da contabilidade. No entanto, eles têm dificuldades em termos de eficiência social da representação contábil. A idéia de patrimônio foi concebida erroneamente como 'um conjunto de direitos e obrigações', o que não corresponde à realidade da contabilidade, porque só é considerado do ponto de vista do direito civil, no sentido de "propriedade", de acordo com certos princípios jurídicos, morais e hermenêutico-legais, enquanto é negligenciada a integridade da riqueza organizacional envolvendo patrimônio contábil, ou conjunto de bens, crédito, equipamento e suprimentos que são colocadas à disposição de uma empresa em um determinado momento, num contexto de eficiência social. A empresa aqui é concebida como uma 'organização' ou 'célula social', vista a consecução de um objectivo, individual ou coletivo, coordenado, em geral, para o objetivo supremo da sociedade. Neste artigo defende-se a abordagem neo-patrimonialista da contabilidade, do acadêmico Antonio Lopes de Sa, segundo a qual a representação contábil é concebida como o termómetro da eficácia das organizações, desde que se diferenciar entre "empresa" e "patrimônio", "necessidade organizacional" e "necessidade patrimonial" e "finalidade organizacional" e "finalidade patrimonial", na perspectiva da eficácia social, e não apenas da propriedade, por que o patrimônio ou riqueza é um conceito dinâmico, explicado na teoria das funções patrimoniais de Lopes de Sa, sem anular ou misturar os fatos legais, administrativos e econômicos que envolvem a observação e a explicação do fenômeno patrimonial, em contextos sociais de representação contábil para a medição de desempenho econômico, desempenho social e desempenho ambiental das organizações.

PALAVRAS-CHAVE: Antonio Lopes de Sa; empresa; célula social; abordagem neo-patrimonialista; eficiência social das organizações; axiomatização da contabilidade.

CLASIFICACIÓN JEL: M49, Q57.

RÉSUMÉ

Les concepts de «patrimoine» et «compagnie» sont au cœur de la théorie actuelle de la comptabilité. Toutefois, ils ont des difficultés en termes d'efficacité sociale de la représentation de la comptabilité. L'idée du patrimoine a été conçue à tort comme "un ensemble de droits et obligations", qui ne correspond pas à la réalité de la comptabilité, car seulement il est considéré du point de vue du droit civil, dans le sens de "propriété", selon certains principes juridiques, moraux et herméneutiques - juridiques, tandis que négligé l'intégrité de la richesse de l'organisation impliquant le patrimoine comptable, ou conjoint des marchandises, crédits, des équipements et des provisions qui sont mises à la disposition de la compagnie à un moment donné, dans un contexte d'efficacité sociale. La compagnie est conçue ici comme une "organisation" ou "cellule sociale" visant à la réalisation du but, individuel ou collectif, coordonnée, en général, dans le but suprême de la société. Cet article défend l'approche neo-patrimoniale de la comptabilité de Antonio

Lopes de Sa, selon laquelle la représentation comptable est conçue comme le thermomètre de l'efficacité des organisations, à condition que la différence est faite entre "campagne" et "patrimoine", "besoin organisationnel" et "besoins de patrimoine" et "objet organisationnel" et "objet de patrimoine", dans la perspective de l'efficacité sociale, et pas seulement des biens, ou le richesse c'est un concept dynamique, expliqué dans la théorie de fonctions du patrimoine de Lopes de Sa, sans annuler ou mélanger les faits juridiques, administratifs et économiques qui impliquent l'observation et l'explication du phénomène du patrimoine dans des contextes sociaux de représentation de la comptabilité pour la mesure de la performance économique, performance sociale et performance environnementale des organisations.

MOTS-CLÉS: Antonio Lopes de Sa; compagnie; cellule sociale; approche neo-patrimoniale; efficacité sociale des organisations; axiomatisation de la comptabilité.

CLASIFICACIÓN JEL: M49, Q57.

Obras citadas en abreviaturas y convenciones:

DQ: Cervantes (1979); DRAE: Diccionario de la Real Academia Española (2001); DRAE, empresa:⁵ la acepción quinta de «empresa» en el DRAE; «palabra»: palabra como concepto; 'texto': significado de una palabra; ['texto']: acotaciones de autor; *texto*: cuando se quiere resaltar el sentido de una expresión; s.v. (*sub voce* 'bajo la palabra'): se utiliza para indicar que determinada información aparece como entrada de un diccionario.

○ Brasil já tem uma forma geográfica de um coração. Todo Brasileiro tem esse coração. A Música vai de uma Alma à outra. Os pássaros conversam pela Música; eles têm coração. Tudo o que se sente na vida se sente no coração. O coração é um metrônomo da vida. E há muita gente na Humanidade que se esquece disso. Justamente o que mais precisa a Humanidade é de um metrônomo. Se houvesse alguém no mundo que pudesse colocar um metrônomo no 'cimo da Terra', talvez estivéssemos mais próximos da Paz. Por qué se desentendem, vivem descompassados Raças e Povos? Porque não se lembram de um metrônomo que guardam no peito: o coração.³

Heitor Villa-Lobos,
discurso em João Pessoa-PB, em 1951

³ Brasil ya tiene una forma geográfica de un corazón. Cada brasileño tiene ese corazón. La música va de un alma a otra. Los pájaros hablan a través de la música; tienen corazón. Todo lo que se siente en la vida se siente en el corazón. El corazón es un metrónomo de la vida, aunque hay mucha gente en la humanidad que se olvida de ello. Justamente en un momento en que la humanidad necesita más que nunca un metrónomo. Si hubiese alguien en el mundo que pudiese colocar un metrónomo en la 'cima de la Tierra', tal vez estaríamos más cerca de la paz ¿Por qué hay discordia y falta de armonía en razas y pueblos? Porque nos olvidamos de un metrónomo que guardamos en el pecho: el corazón.

INTRODUCCIÓN

«¿Conoció usted a Antônio Lopes de Sá, maestro Nicholls?» El profesor Francisco de Paula Nicholls, uno de los primeros impulsores de la investigación contable en el nacimiento de la contaduría pública colombiana, suspendió por un momento su disquisición filológica a propósito de lo apolíneo y lo dionisiaco.

Hace ya más de una década que no ha cejado en su intento de sistematizar un Diccionario español - griego clásico que él con humildad científica denomina a secas *Vocabulario*, aunque en verdad se trata de un acopio léxico, único en su género, de más de cincuenta mil palabras. Gracias a su nuevo oficio de lexicógrafo por vocación, ha logrado rejuvenecer su niñez octogenaria, so pretexto de escuchar a través del castellano, como lengua fuente, los ecos helénicos del genio literario griego.

En otro tiempo, un lexicógrafo, en palabras del gran Samuel Johnson, no era más que "un ganapán inofensivo que se ocupa en describir el origen de las palabras y en precisar su significado" (*Lexicographer: A writer of dictionaries; a harmless drudge, that busies himself in tracing the original, and detailing the signification of words*).

El diálogo sostenido entre dos humanistas, un filólogo clásico afecto a la historia de la contabilidad que también hace diccionarios como inocuo esclavo del trabajo y un contador-lexicógrafo perdido en la ingente jungla del vocabulario griego, se ve interrumpido por un momento al escuchar la *Bachiana n.º 5* de Heitor Villa Lobos, obra sublime compuesta en tiempos en que Brasil, su patria, ya tenía una forma geográfica de un corazón. *El corazón* –dijo una vez el compositor– *es el metrónomo de la vida, aunque hay mucha gente en la humanidad que se olvida de ello*. La voz de la soprano María Victoria de los Ángeles iba *in crescendo* cuando el profesor Nicholls puso en mis manos un opúsculo escrito por Antônio Lopes de Sá que decía: *Introdução à teoria das funções sistemáticas do patrimônio* (Introducción a la teoría de las funciones sistemáticas del patrimonio), una separata de la revista española

Cuadernos Aragoneses de Economía n.º 15 de 1990, publicada en portugués por la Facultad de Economía y Empresa de la Universidad de Zaragoza. La obra tenía un autógrafo, fechado el 11 de junio de 1991, que a la letra decía: *Ao digno amigo e valoroso colega Prof. Dr. Francisco de P. Nicholls a homenagem sincera do autor* (al estimado amigo e ilustre colega, Prof. Dr. Francisco de P. Nicholls, el homenaje sincero del autor).

Con el tiempo el saber contable del maestro Nicholls se tornó filológico, así como mi saber filológico ha adquirido cierto matiz contable. En tanto que a él se le pasan los días revisando diccionarios y glosarios especializados en griego clásico que digita en el computador, con la paciencia de un monje amanuense encerrado en su celda, letra a letra, con sus respectivos espíritus suaves y ásperos, acentos agudos, graves y circunflejos, organizando el corpus léxico por orden alfabético de palabras españolas, acompañadas de los vocablos equivalentes en griego antiguo, a mí, en más de una ocasión, me sorprende el alba que aún no asciende aprendiendo portugués de manera autodidacta para leer a Lopes de Sá, sumido, como un proceso de horno y decantación, en la lectura de sus libros escritos con los efluvios de la lengua de Camoens y la musicalidad de su compatriota Heitor Villalobos.

Cuando encontraba conceptos difíciles que dilucidar, me valía del *Dicionário de Contabilidade* (Diccionario de Contabilidad), redactado por Antônio y Ana María Lopes de Sá. La meta era recorrer la senda del maestro en la evolución de su pensamiento. Me armé de valor para emprender el periplo intelectual de traducir al español su *Introdução à teoria das funções sistemáticas do patrimônio*, con apoyo en la lectura de su *Teoria Geral do Conhecimento Contábil* (trad. esp. Teoría general del conocimiento contable, ICAC, 1997), publicada en 1992 por el Ministerio de Economía y Hacienda de España. El camino estaba lleno de abrojos en materia de vocabulario técnico y de comprensión del enfoque teórico del neo-patrimonialismo. Después de las tinieblas hubo algo de luz con la lectura de dos libros esclarecedores: *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade* (Historia general y de las

doctrinas de la contabilidad) y *A contabilidade sob o enfoque neopatrimonialista* (La contabilidad bajo el enfoque neo-patrimonialista), editado por César Eduardo Stevens Kroetz, quien compiló textos de Antônio Lopes de Sá, Werno Herckert, Ligia Pimenta y Valério Nepomuceno que versaban sobre el tema.

Fue entonces cuando me percaté de que en el campo científico de la teoría contable, Antonio Lopes de Sá era un insigne pensador que ya brillaba con luz propia como padre del enfoque neo-patrimonialista. Se trataba de un pensador social comprometido con la ética que dedicó toda su vida a fundamentar las bases epistemológicas de una teoría general del conocimiento contable.

La misión de la vida de este pensador contable de renombre internacional fue escribir, enseñar y compartir su conocimiento, como máximo exponente del neo-patrimonialismo, cuyo fin primordial es la búsqueda de la eficacia social de la contabilidad con fundamento en su *teoría de las funciones sistemáticas del patrimonio*, desarrollada posteriormente en su *teoría general del conocimiento contable*.

El profesor Lopes de Sá fue autor de muchas teorías originales de naturaleza científica, escritas en varios idiomas y reconocidas por sus valiosos aportes al conocimiento contable: teoría del equilibrio de capital, teoría de los cocientes derivados y de las correlaciones, teoría de la liquidez dinámica, teoría de las funciones sistemáticas del patrimonio, teoría de la prosperidad y teoría de las interacciones sistemáticas de las funciones patrimoniales.

Con justicia puede decirse de él que fue por antonomasia el filósofo de la contabilidad que logró comprender, como su compatriota Heitor Villa Lobos, el metrónomo de la vida, bajo la divisa de que Brasil encuentre su camino, para ejemplo de las naciones latinoamericanas que, al recordar su forma geográfica de corazón, estén más próximas de la paz y el bienestar social, abordando con conciencia ética sus problemas políticos, sociales y económicos. Heitor Villa Lobos vivió por la música como Antônio Lopes de Sá vivió por la contabilidad. Ambos vivieron por Brasil a compás con el metrónomo de la vida. La obra de

estos dos creadores brasileños siempre nos hará recordar la lógica del corazón, que representa aquí la medida exacta de la existencia misma de los pueblos en trance hacia la nación.

1. ANTÔNIO LOPES DE SÁ

Antônio Lopes de Sá nació en Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil, el 9 de abril de 1927. Además de administrador, economista e historiador, se doctoró en ciencias contables en la Universidad de Brasil. Entre los diversos títulos que adornaron su amplio currículo, dedicó su vida a los estudios contables como profesor universitario, logrando en su amplia obra una espléndida integración interdisciplinaria de las ciencias económicas, administrativas y contables con las ciencias humanas y sociales, en una dimensión de conciencia ética.

Figura 1. Antônio Lopes de Sá (1927-2010).



Fuente: Carlos Alberto Pinzón Flórez (2012). Carboncillo sobre papel, 38 x 50 cm. Propiedad particular del autor, Bogotá.

Escritor prolífico, en verdad, con 183 libros editados en Brasil, Argentina, Portugal y España, y más de 13.000 artículos publicados en Brasil, Argentina, Venezuela, Colombia, Chile, Estados Unidos, Portugal, España, Italia, entre otros países.

El maestro Lopes de Sá fue condecorado en su país con diversas dignidades públicas por la Presidencia de la República y por Asambleas Legislativas de distintos estados de Brasil. Obtuvo la "Medalla de Oro João Lira", la máxima insignia profesional que se confiere a un contador en Brasil, otorgada por el Consejo Federal de Contabilidad, el máximo organismo de la profesión contable del hermano país. Hasta el momento, solo seis personas poseen tal dignidad oficial entre 400.000 contadores brasileños.

También recibió varios reconocimientos internacionales. En 1999, la Universidad Samuel Benjamin Thomas de Londres le confirió en Inglaterra el título de doctor *Honoris Causa* en letras. La *Revista Técnica Contable* de Madrid le confirió el Premio Internacional de Literatura Científica, recibido en la Embajada de Brasil en España, con la presencia de todos los presidentes de las más influyentes entidades españolas de investigación contable. Murió el 7 de junio de 2010, a los 83 años, en Belo Horizonte, víctima de un aneurisma cerebral.

Antônio Lopes de Sá será recordado como el padre del enfoque neo-patrimonialista de la contabilidad, tributaria de una tradición italiana de investigación contable, que él mismo enriqueció con aportes propios como científico social, a través de su prolífica producción intelectual que lo hizo merecedor de unos 250 homenajes a su vida y obra, celebrados por universidades, academias, centros de cultura y entidades oficiales nacionales e internacionales que lo enaltecieron como dignatario de distinciones como: contador honorario de la *Confederação dos Contadores dos Países Andinos*, miembro honorario del *International Research Institute* de New Jersey (EE. UU.), director del *Instituto Internacional de Pesquisas Históricas* (Brasil), miembro del Instituto Italiano de Storia de la Rogioneria, miembro fundador de la *Conferência Brasileira de Cultura Contábil*, presidente de la

Academia Brasileña de Ciencias Contables, de la *Associação Científica Internacional de Contabilidade e Economia* y del *Instituto de Pesquisas Augusto Tomelin* de Brasil, adscrito al complejo universitario de la Unión de Negocios y Administración (UNA). Así mismo, fue miembro de diversas academias científicas internacionales y de consejos editoriales de revistas especializadas en el campo contable.

En Colombia fue miembro honorario de la Fundación para el Desarrollo de la Ciencia Contable, Fidesc, y del consejo editorial de la Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría, la cual ha difundido en la comunidad académica colombiana su pensamiento contable. Los lineamientos curriculares del programa de contaduría pública de la Fundación Universitaria del Área Andina, al igual que los de la maestría en contabilidad ofrecida la Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables de la Universidad Libre, se han fundado en el enfoque neo-patrimonialista de Antônio Lopes de Sá, por sus profundas implicaciones sociales. Un mes antes de morir, con la plena lucidez que toda la vida lo acompañó, dijo en una conferencia que siempre buscó socializar el conocimiento, difundir la ética y el respeto por el prójimo. Y de todo ello en verdad fue vivo ejemplo de esfuerzo y dedicación, mostrando siempre un profundísimo amor por la disciplina contable.

2. RECENSIÓN SEMIÓTICA DE LA EMPRESA COMO CÉLULA SOCIAL

Comencemos por hacer una breve recensión semiótica de la idea de empresa como «*célula social*», palabra clave en la formación teórica del enfoque neopatrimonialista de Lopes de Sá, en busca de su genealogía para dilucidar su desplazamiento semántico de pintura de un emprendimiento hasta llegar a la idea de empresa social.

La palabra española *empresa* significó originalmente un tipo de 'narrativa pictórica': el «emblema» de proezas notables que *emprendían* los andantes

caballeros de la Edad Media; solían pintarse en sus escudos, o bordarse en sus sobrevestes, para que fuesen recordadas por las futuras generaciones.

Las empresas pintadas eran, en efecto, una especie de 'impronta en desarrollo' o 'imagen dinámica' de un «emprendimiento» de negocios arduos y dificultosos que se tomaban como *lecciones aprendidas* del pasado, unas heroicas, otras casos curiosos adobados con sal ática. *Emprendimiento* y *emblema* tuvieron una estrecha relación de carácter pedagógico y de identidad cultural. Se solían plasmar, mediante metáforas sucesivas, en una imagen conmemorativa por semejanza y cercanía simultáneamente: la idea de *empresa* resultó ser a la vez una metáfora (semejanza entre *empresa* y acto de *emprender*) y una metonimia (cercanía entre *empresa* y *emblema*). Una metáfora es una ecuación verbal que vincula una acción y una imagen por semejanza. La metonimia es el producto de metáforas sucesivas en que prevalece la semejanza por cercanía: escudo y caballero constituyen un par indisoluble. Sin embargo, escudo, caballero y empresa es una tríada de la acción. El caballero es el agente, la empresa el emprendimiento, y el escudo el registro icónico de ese emprendimiento, para la recordación de un hecho cumplido con cierto cariz de proeza o hazaña.

Las hazañas cotidianas y mundanas podían tener cabida en el imaginario popular que se solazaba en recordarlas. Así ocurrió en el Renacimiento español con la picaresca. El motivo del «pícaro» aparece con frecuencia como un arquetipo específico del Siglo de Oro de las letras españolas que trascendió a Europa e Hispanoamérica en general. La interpretación psicológica de este arquetipo presenta rasgos del *trickster*, 'pícaro, tramposo, embaucador, truhán' estudiados por Jung (2010, 456-488). Por lo demás, el emprendimiento no necesariamente tenía que ser exitoso, pues solo bastaba que se tratase de una acción considerable. Hubo ocasiones en que incluso se celebraron 'intentos fallidos', pero de los que no se podía prescindir de su recordación como hecho extraordinario. Esto lo podemos constatar en una cita del más grande filólogo del mundo hispánico, don Rufino José Cuervo, que explicitaremos en breve, en el contexto de otros

referentes filológicos (Cuervo, 1987, t. 3, pp. 179-185, s.v. *emprender*; Cervantes, 1979, p. 500; 1271 [DQ, 500; 1271]).

En ese decurso histórico podremos comprender cómo las empresas pintadas de las aventuras heroicas en tiempos de la andante caballería experimentaron diversos estadios de cambio, constituyéndose ahora en estrategias empresariales para mantener en marcha las organizaciones modernas de la llamada sociedad del riesgo. Todo ello, siguiendo el rastro de las transformaciones de los signos contables en su travesía para representar la dinámica patrimonial (representación contable de la circulación de la riqueza) a lo largo de diversas sociedades históricas de Occidente.

La idea de *emprender* como 'acometer alguna cosa resuelta y decididamente, con ánimo de ponerla por obra o ejecutarla (con complemento directo)' es estudiada con gran detalle en el tercer tomo del *Diccionario de construcción y régimen de la lengua castellana* (Cuervo, 1987, pp. 179-185, s.v. *emprender*), quien al comenzar su artículo trae a colación dos citas de Cervantes, tomadas de *Don Quijote* en su ortografía original de 1605: «Puesto que todo sucediese al rebés de lo que imagino, la gloria de aver emprendido esta hazaña, no la podrá oscurecer malicia alguna» (Cerv. *Quij.* 2, 41 (fol. 154 v°; R. 1. 489¹)). + «Prometió [Maritornes] de rezar un rosario, aunque pecadora, porque Dios les diesse buen sucesso en tan arduo y tan christiano negocio, como era el que avian emprendido» (Ibid. 1. 27 (fol. 137 r°; R. 1. 319¹)).

En el *Breve diccionario etimológico de la lengua castellana* (Corominas, 1987, pp. 473-474, s.v. *prender*) se infiere que «prender» fue la base léxica de «empresa», a través del verbo compuesto «emprender» (del latín vulgar **imprendere*, 'emprender', del latín *im-* 'en' + *prehendere*, *prendere*, 'coger, asir, empuñar'), que según el eximio lexicógrafo aparece en castellano en el segundo cuarto del siglo XV (y quizá ya hacia 1340). Los primeros registros léxicos de *empresa* se remontan a 1444; el nombre *empendedor* aparece hacia 1599; *empresario* es una invención moderna.

El *Diccionario etimológico de la lengua castellana* (Monlau, 1946, p. 640, s.v. emprender) señala que la formación de *empresa* y su derivado *empresario* (de emprender) fue una contribución del supino latino *prehensum*, 'preso', del latín *prehendĕre*, *prendĕre*, 'coger, asir'. Esta derivación de *prehensus* (de donde viene el latín *prehensare*, 'coger' y las voces del antiguo castellano *presar*, 'apresar, coger', y *prisar*, 'apresar', como en gallego, con el mismo significado) se aclara en el *Diccionario etimológico español e hispánico* (García, 1985, p. 887, s.v. *prehendĕre*): del latín *prehendĕre* provienen el castellano y el portugués *prender*, 'coger', el catalán *pendre*, 'prender, tomar' y el antiguo aragonés *prener*, 'prender' (*Fuero de Medinaceli*, Muñoz, *Fueros* 44, Z, 19, 26).

En el *Breve diccionario etimológico de la lengua castellana* (Gómez, 2006, p. 250, s.v. empresa), se dice que *empresa* es 'tarea o acción ardua; negocio, establecimiento mercantil o industrial', pasó al español a través del italiano *impresa*, 'empresa', de *impresa*, femenino de *impreso*, participio pasivo de *impredere*, 'emprender', del latín vulgar **impredĕre*, 'emprender'. La idea de «prender» como 'coger, asir; sujetar, fijar': de *pre-* 'delante' + *hendĕre*, del indoeuropeo *ghend-*, 'coger, asir', se presenta en la familia de palabras: aprender, comprender, desprender, emprender, empresa, presa¹, presa², preso, prisión, reprender, sorprender, sorpresa (*ibid.*, 560, s.v. prender).

Ahora bien, en las etimologías reseñadas del vocablo «empresa» se deduce su procedencia de «emprender» alguna cosa resuelta y decididamente, con ánimo de ejecutarla, como puede cotejarse en los primeros monumentos lingüísticos de nuestro idioma. Sin embargo, cabe aclarar que la significación de realizar un emprendimiento, en el sentido de poner en obra el intento, también coexistió con la idea de mantener el «recuerdo icónico» de ese emprendimiento en la tradición romanística del vocablo «empresa», según puede evidenciarse en otros dos pasajes de *Don Quijote* (DQ, pp. 206, 566), y en la definición caballeresca de «emprender», en el sentido de 'acometimiento' o 'intento' que da el *Tesoro de la Lengua Castellana o Española* (Covarrubias, 1611/1943, 509, pp. 33-53, s.v. emprender).

En *Don Quijote*, el hidalgo manchego hace previsiones para conseguir lo que iba a emprender, sin aguardar más tiempo, para iniciar la empresa, al alcance de sus esperanzas, "según eran los agravios que pensaba deshacer, tuertos que enderezar, sinrazones que enmendar, y abusos que mejorar, y deudas que satisfacer" (DQ, pp. 205-206).

Figura 2. "... por la puerta falsa de un corral salió al campo..."



Fuente: Dibujo y aguafuerte de F. Novelli, que aparece en la traducción italiana de Gamba, Venecia, 1818 (95 por 61 mm). DQ. I, 1979, cap. II, p. 207.

Don Quijote no podía tomar armas con ningún caballero. Era preciso que se armara caballero. Y aun siéndolo, debía llevar armas de caballero novel, es decir, armas blancas, lisas, sin empresa pintada en el escudo, que solo se ponía cuando el caballero se había hecho merecedor de ella por alguna proeza notable. La empresa pintada

era un dibujo simbólico que servía para que el caballero fuera conocido por su emprendimiento y constituía el lema o insignia de su buen nombre, a la altura de los logros alcanzados en virtud de sus méritos. Desde entonces Don Quijote será “el de la triste figura”, después “el de los leones”. Una vez armado de todas sus armas, nos cuenta Cervantes que Don Quijote salió al campo, rebosante de alegría por haber dado principio a su designio. De repente se embargó en las más graves reflexiones,

[...] que por poco le hiciera dejar la comenzada empresa; y fue que le vino a la memoria que no era armado caballero y que, conforme a ley de caballería, ni podía ni debía tomar armas con ningún caballero, y puesto que lo fuera, había de llevar armas blancas, como novel caballero, sin empresa en el escudo, hasta que por su esfuerzo la ganase.

(DQ, p. 206).

En el pasaje anterior aparece dos veces la palabra «empresa». En la primera aparición («dejar la comenzada empresa») significa ‘intento o designio de hacer algo’ (DRAE, empresa¹), con la idea implícita, según el contexto del capítulo, de ‘acción o tarea que entraña dificultad y cuya ejecución requiere decisión y esfuerzo’ (DRAE, empresa⁴), es decir, *obra o cometido que busca la obtención de un fin resuelta y decididamente*. En su segunda aparición («sin empresa en el escudo»), significa ‘símbolo o figura que alude a lo que se intenta conseguir’ (DRAE, empresa⁵), es decir, *imagen de un designio, narración icónica del acto de emprender*, como lo atestigua Sebastián de Covarrubias en su *Tesoro de la Lengua Castellana o Española* de 1611 (se cita con ortografía moderna):

EMPRENDER. Determinarse a tratar algún negocio arduo y dificultoso; del verbo latino *apprehendere* [‘agarrar, aferrarse a <una idea>’], porque se le pone aquel intento en la cabeza y procura ejecutarlo. Y de allí se dijo empresa, el tal acometimiento. Y porque los caballeros andantes acostumbraban pintar en sus escudos, recamar en sus sobrevestes,

estos designios y sus particulares intentos, se llamaron empresas; y también los capitanes en sus estandartes cuando iban a alguna conquista. De manera que la empresa es cierto símbolo o figura enigmática hecha con particular fin, enderezada a conseguir lo que se va a pretender y conquistar o mostrar su valor o ánimo. La mejor empresa de cuantas ha habido y habrá fue la de Constantino Magno, de la Cruz con la letra: *In hoc signo vincam* [con este signo venceré]. De esta materia trata largamente mi hermano, el obispo de Guadix, en el primer libro de sus Emblemas, capítulos 14 y 15.

(Covarrubias, 1611/1943, pp. 509, 33-53, s.v. emprender).

La palabra «empresa» significó a la vez ‘acción considerable, proeza notable’ y ‘emblema, lema, insignia’, según fácilmente puede probarse en el texto citado de Cervantes, por cuanto «empresa» es un derivado común de «emprender»; según Corominas (2001, t. 4, p. 640), aparece en nuestra lengua hacia mediados del siglo XV.

Ahora bien, es posible dilucidar en la lectura que ofrece *Don Quijote* de «empresa» una coherencia entre el «desempeño» y los «ideales» de la organización de la andante caballería. La eficacia social del emprendimiento se materializa como empresas pintadas en escudos y sobrevestes. Emblemas e insignias serán indicadores de desempeño de la comenzada empresa. Pero a su vez serán el acicate instigador de nuevas iniciativas, la brújula que orienta el rumbo de otros emprendimientos que serán pintados como reflejo de la transparencia de las hazañas.

Es sabido que los caballeros andantes solían llevar empresas, a manera de símbolos y figuras que adornaban el escudo ordinariamente acompañadas de una leyenda que lo aclaraba. En el capítulo XXXI de la primera parte, la palabra «empresa» tiene la acepción de ‘bordado simbólico’ que, según la usanza de la andante caballería solía llevar en su traje o armadura (sobreveste), a modo de emblema, el caballero justador. Se componía de un dibujo, a veces jeroglífico —la divisa— que podía ir acompañado de algún verso, el mote. El

oro de cañutillo (‘oro batido, cortado en tiras finas y estrechas) se retorció en tirabuzón —cañutillo—, de manera que pudiera ser sujeto con un hilo de seda, dando relieve a las figuras bordadas’.

—Todo eso no me descontenta; prosigue adelante —dijo don Quijote—. Llegaste, ¿y qué hacía aquella reina de la hermosura? [Dulcinea del Toboso] A buen seguro que la hallaste ensartando perlas o bordando alguna empresa con oro de cañutillo para este su cautivo caballero.

(DQ, I, 1979, cap. XXXI, p. 566)

En actuales ciencias de gestión, la brújula de un emprendimiento es la «visión», concepto próximo a la idea de estrategia —«empresa» dirá don Quijote en su designio— o carta de navegación que orienta el rumbo de las organizaciones en su búsqueda de oportunidades; y al camino del emprendimiento lo llaman «misión», concepto referido a la idea de táctica —«armarse caballero» dirá don Quijote— «de estos que dicen las gentes que a sus aventuras van» u hoja de ruta de las operaciones del mundo empresarial en su búsqueda de nuevas configuraciones para construir tejido social.

El éxito de las empresas se alcanza integrando la estrategia y la táctica. «La estrategia sin táctica es el camino más lento hacia la victoria. La táctica sin estrategia es el ruido anterior a la derrota» (*apud* Kaplan & Norton, 2008, p. 15). La cita es anónima: se atribuye a Sun Tzu, autor del libro *El arte de la guerra* (Pérez y Massoni, 2008).

Un pensamiento como el anterior presupone *emprender* cosas peligrosas o difíciles: acometer una travesía, atreverse, correr *riesgos* —«aventuras» dirá don Quijote— en *un mundo desbocado* (Giddens, 2000), sin temor a la incertidumbre de *la sociedad del riesgo mundial* (Beck, 2007). La carta de navegación y la brújula, además de orientar el rumbo, nos permiten también controlar el *riesgo* —palabra de origen romance que pasó del español o del portugués al inglés *risk*, en su sentido original de ‘navegar en aguas desconocidas’—, en la construcción del tejido

social de la organización. Ello presupone a su vez un pensamiento *textil*, es decir, un pensamiento *complejo* frente a la incertidumbre. El pensamiento complejo, en términos de Edgar Morin, es «el pensamiento capaz de religar (complexus: lo que se teje conjuntamente), contextualizar, pero al mismo tiempo es capaz de reconocer lo singular, lo individual, lo concreto» (Morin, 2010, p. 138). Y precisamente porque el pensamiento es complejo, la empresa teje dos miradas: la que visualiza la continuidad de la tradición y la que enfrenta las discontinuidades del proceso evolutivo de la empresa. Estas dos miradas, tejidas en la urdimbre del emprendimiento y la innovación, guardan una relación de consistencia mutua por lo que respecta a la orientación del rumbo de la empresa, a través de la estrategia, para controlar el riesgo (Kaplan y Norton, 2005). Una mirada presupone a la otra, bajo la óptica de un régimen escópico integrador (necesidad de ver y ser mirado), en que los enfoques son interdependientes en un complejo sistema de correlaciones, en el seno de la incertidumbre, pero a su vez trascienden una a la otra, tienen identidad propia.

3. LA IDEA DE PATRIMONIO COMO EFICACIA SOCIAL DE LA RIQUEZA

El motivo primordial que llevó a Lopes de Sá a elaborar su *teoría general del conocimiento contable* fue la búsqueda de la eficacia social de la representación contable, hoy tan evidente en las denominadas contabilidad social y contabilidad ambiental. Lo que más le interesó al autor fue conocer la *función* del patrimonio o fenómeno patrimonial, es decir, la «realización de la riqueza». Así pues, la eficacia se considera una función de la riqueza o patrimonio, apoyándose en las ideas de que *el patrimonio no se mueve por sí mismo, sino sobre la base de agentes* y que *no basta tener consistencia sobre lo que aconteció o va a acontecer con la riqueza, sino básicamente sobre lo que hace acontecer la transformación* (Lopes de Sá, *apud* Stevens, 2003, p. 25).

La consolidación de la teoría de las funciones sistemáticas del patrimonio, como *estructura epistemológica*, se remonta a comienzos de la década de 1980, con publicaciones diez años después (Lopes de Sá, 1990, 1992, 1997). Su teoría desarrolló diversos axiomas básicos, como que el patrimonio de suyo es dinámico y que su finalidad es satisfacer las necesidades de las células sociales (toda clase de empresas), las cuales viven en constantes y sucesivas renovaciones. Otro axioma fundamental enuncia que *cuando los medios patrimoniales satisfacen las necesidades hay eficacia social*, fin natural para el cual el patrimonio se construye. Así pues, solo hay eficacia cuando se anulan las necesidades de la organización. La meta de la organización es la eficacia, pero esta solo puede obtenerse mediante una función eficaz que realice la plena satisfacción de todo lo que se necesita.

Un tercer axioma sostiene que *existen grupos de fenómenos característicos que operan de forma simultánea y en régimen de interacción, generando las relaciones lógicas estructurales del fenómeno patrimonial*, como: 1) esencia de los hechos, 2) dimensiones de los mismos hechos y 3) el ambiente o entorno del patrimonio. Estos tres aspectos configuran relaciones lógicas esenciales, dimensionales y ambientales, según se especifican a continuación.

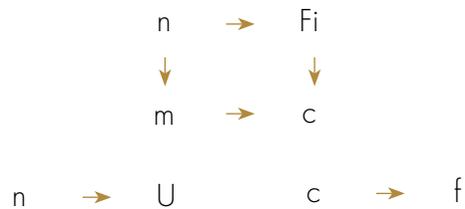
Esenciales:	necesidades / finalidades / medios / capacidades
	medios → funciones
Dimensionales:	causa / efecto / tiempo / espacio / calidad / cantidad
	Causa → patrimonio - medio
	Efecto → patrimonio - necesidad
Ambientales:	
Endógenas:	hacendales / psíquicas / espontáneas
Exógenas:	ecológicas / legales / fiscales / tecnológicas / científicas.

El cuarto axioma establece que las funciones del patrimonio promueven eficacia social cuando se

satisfacen las necesidades de la organización, en un contexto de desarrollo sostenible.

El objetivo primordial del desarrollo sustentable es «satisfacer las necesidades del presente sin poner en peligro la capacidad de generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades». Así las cosas, las organizaciones de todo tipo son células sociales que cumplen una función esencial para el desarrollo de capacidades de desarrollo sostenible.

El nacimiento de los hechos contables queda determinado por la interacción entre las variables necesidades (n) / finalidades (Fi) / medios (m) / capacidades (c) de la organización.



La transparencia de la representación contable es el resultado de la presentación completa de información que guarde coherencia entre el desempeño económico, social y ambiental, y la finalidad de la organización. Ello presupone que los reportes contables integren de manera armónica asuntos e indicadores necesarios que reflejen impactos y procesos significativos de la organización, así como los procedimientos y las hipótesis utilizados en las enunciaciones contables que permitan a los grupos de interés tomar decisiones de desarrollo sustentable.

Las capacidades son potencialidades de los medios y en su realización generan funciones que se organizan en *sistemas definidos de capacidades*, los cuales son reconocidos como relevantes, autónomos e interdependientes, de modo que sus componentes son los medios patrimoniales y las necesidades que ellos deben satisfacer (véase la tabla 1).

Tabla 1. Definición de los componentes patrimoniales.⁴

SISTEMAS DE FUNCIONES	CAPACIDADES
1. Liquidez	Capacidad de pago
2. Perdurabilidad	Capacidad de la organización de mantenerse en marcha con integridad patrimonial.
3. Resultado	Beneficio de la actividad producida por el patrimonio.
4. Invulnerabilidad	Protección contra el riesgo patrimonial.
5. Sostenibilidad	Equilibrio de la estructura patrimonial.
6. Eficacia social*	Coherencia entre el desempeño económico, social y ambiental, y la finalidad de la organización.
7. Elasticidad	Dimensión patrimonial en el ambiente exógeno.
8. Eficiencia	Productividad de los medios patrimoniales.
9. Costo*	El desgaste o sacrificio de un recurso, tangible o intangible.

Fuente: Original del autor con fundamento en Lopes de Sá (1990, p. 170) y Nepomuceno, *apud* Stevens (2003, pp. 99-102).

La existencia de *sistemas de funciones* presupone la organización de componentes patrimoniales que pueden satisfacer de manera relevante, irrelevante o neutra la finalidad de la organización. Cada uno de estos sistemas promueve la realización de sus componentes para el desarrollo de capacidades.

Puesto que los anteriores sistemas permiten evaluar el desempeño económico, social y ambiental de la organización, se han constituido en información relevante para la construcción de índices de coherencia por parte de instituciones sin ánimo de lucro como *Global Reporting Initiative* (GRI, por sus siglas en inglés, Iniciativa de Reporte Global) que creó el primer índice estándar mundial de desarrollo sostenible.

Una economía global es sostenible cuando las organizaciones gestionan responsablemente su desempeño económico e impactos económicos, sociales y ambientales, y elaboran reportes de manera transparente, haciendo de la sostenibilidad un propósito habitual que sirva de orientación y respaldo a las organizaciones contables.

Los índices de coherencia de las funciones sistemáticas del patrimonio tienen en cuenta el desempeño económico, social y ambiental de las organizaciones. Cabe destacar tres categorías de sistemas: económicos, sociales y ambientales, con sus correspondientes mediciones físicas y monetarias (véase la tabla 2).

Los sistemas de funciones patrimoniales son capacidades de realización de cada uno de los componentes del universo patrimonial (véase la figura 7). Constituyen la energía o fuerza inercial capaz de cumplir la finalidad de la organización, según la naturaleza de los componentes patrimoniales. La función patrimonial es la utilización racional vinculada a los fines ideales de la organización en el sentido de su eficacia o grado en que se alcanzan los objetivos propuestos.

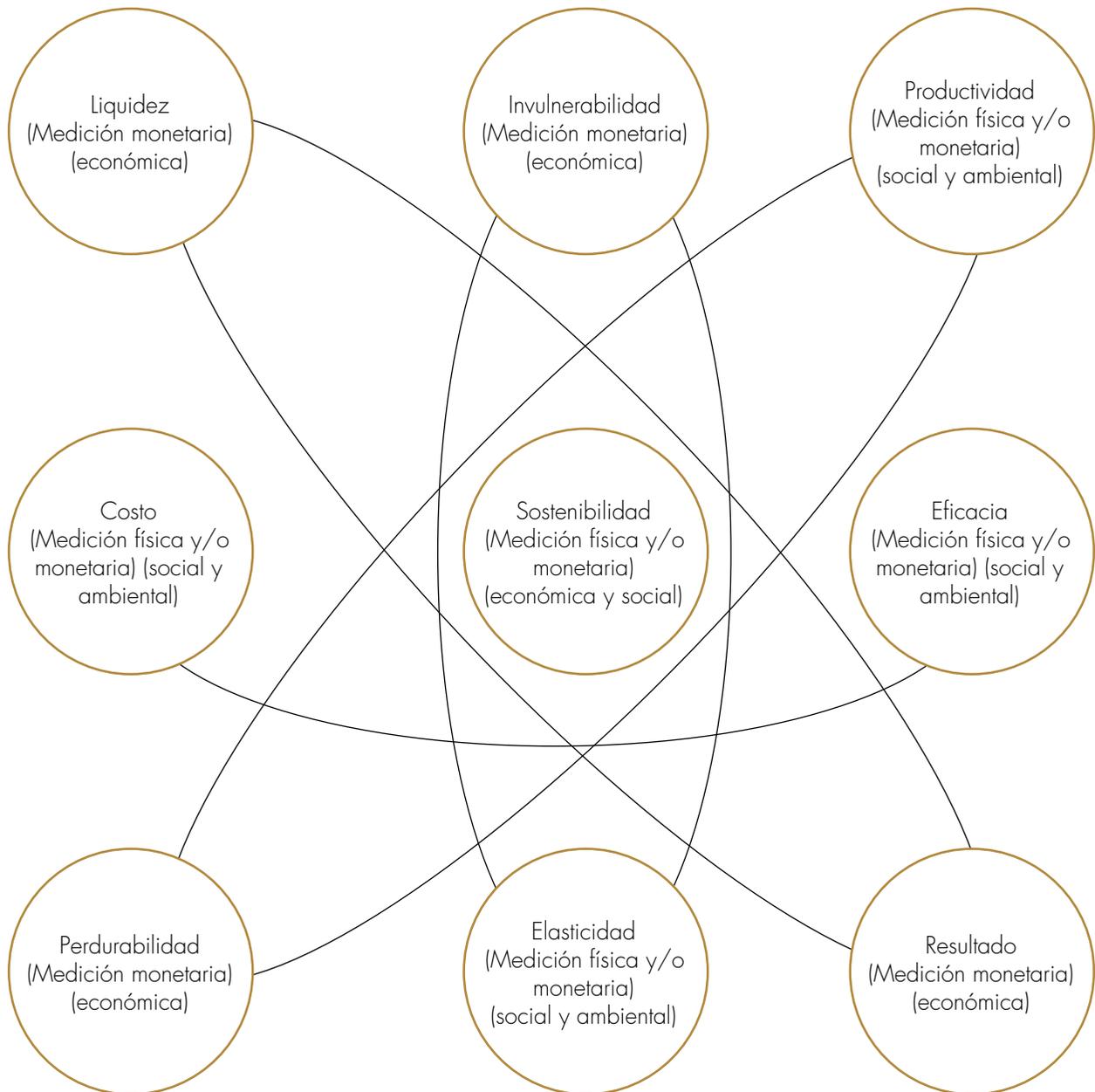
Lopes de Sá admite que tal identificación nada tiene de original, pues todos esos sistemas han sido ampliamente aceptados. Sin embargo, aclara

⁴ Los términos correspondientes en portugués de los textos originales son: *liquidez, economicidade, resultabilidade, invulnerabilidade, estabilidade, socialidade, * elasticidade, productividade, depletividade*. * Las palabras acompañadas de * fueron incluidas en el Análisis de Eficacia Empresarial de Valerio Nepomuceno. El tecnicismo lusitano *depletividade*, 'depleción' (del latín *depletio*) significa en medicina 'Mengua notable de la cantidad de líquido del organismo; particularmente, de sangre'. En contabilidad equivale a 'depreciación, agotamiento', es decir, la medición física o monetaria de la pérdida de la capacidad del capital natural. El significante portugués *socialidade* se refiere a la medición física de la capacidad de interacción social de la empresa.

que su aporte estriba en la sistematización lógica de interdependencia, interacción y organización epistemológica. En este sentido, *los sistemas de funciones patrimoniales influyen unos sobre otros,*

en régimen de reciprocidad. En otras palabras, hay una relación de consistencia mutua, principio que tomamos de las llamadas lógicas paraconsistentes.

Figura 3. Interacciones sistemáticas de las funciones del patrimonio. En la estructura interna de cada sistema ocurren relaciones lógicas esenciales, dimensionales y ambientales que acontecen simultáneamente y provocan relaciones recíprocas.



Fuente: Original del autor, con fundamento en Pimienta, 2001, *apud* Stevens, 2003, p. 171.

En todos los sistemas mencionados en la figura 7 se pueden observar distintas interacciones sistémicas, como lo son la adopción de la sostenibilidad como foco de análisis (sistema patrimonial de equilibrio), el examen de un proceso de relaciones recíprocas entre las necesidades de la organización y el intento de establecer a partir de aquí posibles conexiones con los tipos de medición (monetaria o física) y naturaleza (económica, social o ambiental) de cada uno de los sistemas de necesidades de la organización, agrupadas por relaciones sistémicas binarias: liquidez (sistema de capacidades de pago) y resultado (sistema de la obtención de beneficios), invulnerabilidad (sistema de los riesgos) y elasticidad (sistema de la dimensión patrimonial), productividad (sistema de la eficiencia en el anti-derroche y en los niveles de pérdidas) y perdurabilidad (sistema de condiciones de vitalidad y de sobrevivencia). Estos sistemas se presentan como una serie de acontecimientos simultáneos

que afectan de manera diferente los nueve sistemas de funciones sistemáticas del patrimonio de la organización.

4. SÍNTESIS DE LOS AXIOMAS Y SECUENCIA LÓGICA DE LAS CORRELACIONES

Una organización es eficaz cuando cumple cabalmente su objetivo misional. La idea de eficacia también se aplica a las políticas y programas oficiales de organizaciones privadas, públicas o sin ánimo de lucro, en la medida en que estas cumplan sus objetivos institucionales. Tales aspectos son de observación recíproca (véase la tabla 2).

Tabla 2. Análisis matricial de la eficacia empresarial, AMEE, con base en los indicadores para medir el desempeño económico, ambiental y social en todo tipo de organizaciones.

Índices de coherencia	Desempeño económico		
	Económica	Social	Ambiental
1. Liquidez	X		
2. Perdurabilidad	X		
3. Resultado	X		
4. Invulnerabilidad	X		
5. Sostenibilidad	X	XX	
6. Eficacia social		XX	
7. Elasticidad		XX	XX
8. Eficiencia		XX	XX
9. Costo			XX

(X) Presentación de reportes con medición monetaria.

(X) Presentación de reportes con medición física y/o monetaria.

Fuente: Valerio Nepomuceno, *apud* Stevens, 2003, p. 99, con fundamento en *Memorias de sostenibilidad* de Global Reporting Initiative, GRI™; *Teoría de las funciones sistemáticas del patrimonio*, Lopes de Sá (1992).

La exteriorización del campo contable, o apertura funcional con el entorno se da cuando se consideran la dinámica compleja de influencias endógenas (relaciones administrativas, psíquicas, espontáneas) y exógenas (ecológicas, sociológicas, políticas, económicas, legales, fiscales, tecnológicas, científicas).

$$\sum_{n=1}^n (EaP_n) \leftrightarrow \sum_{n=1}^n (EaO_n) \rightarrow EaSo \leftrightarrow \sum_{n=1}^n (NmO_n) = 0$$

Traducida al lenguaje natural, la ecuación podría comprenderse en estos términos:

Cuando la *eficacia global del patrimonio* guarda una relación de consistencia mutua con la *eficacia global de la organización*, habrá *eficacia social*, lo que equivaldrá a la *satisfacción de las necesidades materiales de la organización*.

Cabe aclarar que en esta axiomatización de la contabilidad, Lopes de Sá presenta su teoría por medio de relaciones lógicas (objetividad epistemológica), integrando tres planos distintos: la esencia (posición epistémica como criterio de fidelidad representacional), la dimensión (teoría y práctica de la contabilidad como disciplina científica) y el ambiente (realidad social). Todo ello en busca de la eficacia social de una contabilidad sistémica (Valerio Nepomuceno, *apud* Stevens, 2003, pp. 85-98).

En la realidad social, los individuos interactúan en el plano esencial (entrelazamiento de necesidades y satisfacción de fines organizacionales, para el desarrollo de capacidades sociales y desarrollo sustentable en el plano ambiental, que imponen acciones restrictivas en el plano dimensional, tales como principios éticos, responsabilidad contable (credibilidad), gestión de impactos y riesgos ambientales y de las relaciones sociales (fuerza de trabajo).

Tal es el reto de la contabilidad como lenguaje por excelencia de la eficacia de las células sociales o haciendas. *La hacienda* –dice Vivenzo Masi– es *un organismo del mundo social que surge para*

La lógica de la eficacia de las células sociales, en términos del lenguaje neo-patrimonialista de la contabilidad, se resume en la siguiente ecuación:

la obtención de un fin individual o colectivo, coordinado, en general, con los fines supremos de la sociedad (Masi, 1942, p. 3; 1962, p. 47).

La empresa es una célula social, cuyo fin último es el mantenimiento de la sociedad y la defensa de instituciones para el desarrollo humano y sustentable. Compete a la contabilidad medir y valorar su eficacia social. Es necesaria una profunda revisión de la actual teoría económica del desarrollo y de la representación contable de la eficacia social de la riqueza.

En términos generales, se plantea que el fin del conocimiento contable busca el bienestar social de las naciones, a través del empleo de modelos de eficacia patrimonial que fomenten la prosperidad individual y social de los ciudadanos en el nexo económico, desde una perspectiva de respeto por la dignidad y la seguridad humanas.

CONCLUSIÓN

El lenguaje de los negocios consta de un vocabulario y unas reglas, es decir, un conjunto de instituciones que regulan su práctica social. Cuando una palabra posee un significado dentro de ese lenguaje, se dice que designa un *concepto*. Pero cuando esta significación es cambiante, hablamos de *doctrinas* en conflicto y no de *pseudoconceptos* en el orden del análisis lógico del lenguaje (Carnap, 2009, p. 9). ¿Cómo explicar el origen de esa diversidad de doctrinas? ¿Acaso el lenguaje científico introduce su vocabulario propio, sin otro propósito que indicar algo determinado de modo que sus reglas de uso tienen un significado

Una economía global es sostenible cuando las organizaciones gestionan responsablemente su desempeño económico e impactos económicos, sociales y ambientales, y elaboran reportes de manera transparente, haciendo de la sostenibilidad un propósito habitual que sirva de orientación y respaldo a las organizaciones contables.

definido? ¿Cómo entonces las palabras tienen otro uso en el lenguaje tradicional que carece de sentido en el lenguaje técnico? En el curso de su evolución histórica, las palabras cambian su significado. Pero también sucede a veces que una palabra pierda su antiguo significado, sin llegar a tener la eficacia social que implicaban sus conceptos primigenios. Así es como surgen doctrinas e instituciones que perdieron su eficacia social, como fue el caso de conceptos asociados a las ideas de «empresa» y «patrimonio» en Lopes de Sá. Tal fue objeto de análisis del presente artículo.

La génesis afectiva, conceptual y figurativa de la idea de empresa en Occidente comportó un proyecto de eficacia social que reflejó la representación contable de una realidad profunda, desde el Neolítico hasta la Edad Media, en que pervivió la idea de correspondencia de la realidad económica con un criterio de verdad contable.

El nacimiento del capitalismo, y sus etapas de desarrollo mercantilista (1500-1750), industrial (1750-1970), transnacional (1970-1990) y global (1990 - hoy) propiciaron un proceso de falsificación de los signos contables hasta llegar al puro simulacro, con la eliminación de la realidad económica en la representación contable. La verdad ya no se descubre, se fabrica.

Alternativas como la distinción entre medición y valoración en la representación contable se plantea como alternativa de solución ante panorama tan desolador. La contabilidad debe registrar hechos, no pronósticos, en el plano ontológico de su misión cultural.

Por lo que respecta a la eficacia social de las organizaciones, se considera que el neopatrimonialismo de Antônio Lopes de Sá es un buen punto de partida para el logro de la prosperidad social de las instituciones y de las empresas, a partir de la consolidación de la economía hacendal o economía de la empresa para la eficacia social.

BIBLIOGRAFÍA

- Alberto Pérez, Rafael y Massoni, Sandra (2008). *Hacia una teoría general de la estrategia. El cambio de paradigma en el comportamiento humano, la sociedad y las instituciones*. Barcelona: Ariel Comunicación.
- Andréi, Paolo (2010). Il contributo di Fabio Besta allo sviluppo degli studi di ragioneria pubblica, *Quaderni Monografici* 87. Roma: Casa Editrice della Revista Italiana de Ragioneria e di Economia Aziendale.
- Arévalo, Alberto (1946). *Elementos de contabilidad general*. Buenos Aires: Editorial De Enseñanza.
- Bataille, George (1987). *La parte maldita, precedida de La noción de gasto* (trad. de *La part maudite*, 1967, Les Editions de Minuit, por Francisco Muñoz de Escalona). Barcelona: Icaria.
- Baudrillard, J. (1976). The Orders of Simulacra. *Simulations* (Trans. Paul Foss, Paul Patton and Philip Beitchman. New York: Semiotexte, 1983. pp. 83-159.
- Baudrillard, J. (1978). *Cultura y simulacro* (trad. Pedro Rovira). Barcelona: Editorial Kairós.
- Baudrillard, J. (1979). *El sistema de los objetos* (trad. Francisco González Aramburu). México, DF: Siglo Veintiuno Editores.
- Baudrillard, J. (2005). *Crítica de la economía política del signo*. México: Siglo Veintiuno editores.
- Beck, Ulrich (2007). *La sociedad del riesgo mundial. En busca de la seguridad perdida*. Barcelona - Buenos Aires - México: Paidós.
- Bresciani-Turroni, C. (1949). *Corso di economia política*. Milano: Giufrè.
- Carnap, Rudolf (2009). *La superación de la metafísica por medio del análisis lógico del lenguaje* (trad. de Nicolás Molina). México: Universidad Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Filosóficas, Programa de Maestría y Doctorado en Filosofía.
- Cervantes Saavedra, Miguel de (1605/1997). *El Ingenioso Hidalgo Don Quijote de la Mancha* (edición preparada por Justo García Soriano y Justo García Morales, con 120 grandes composiciones a página entera de Gustavo Doré, además de 48 ilustraciones reproducidas de diversas ediciones nacionales y extranjeras). Madrid: Aguilar S.A. ediciones.
- Cervantes Saavedra, Miguel de (1979). *El Ingenioso Hidalgo Don Quijote de la Mancha* (edición preparada por Justo García Soriano y Justo García Morales, con 136 ilustraciones de diversas ediciones nacionales y extranjeras, y cuatro láminas fuera del texto). Madrid: Aguilar.
- Corominas, Joan y Pascual, José (2001). *Diccionario crítico etimológico castellano e hispánico* (Vol. 4, ME-RE). Madrid: Editorial Gredos.
- Corominas, Joan (1989). *Breve diccionario etimológico de la lengua castellana* (3ª edición muy revisada y mejorada). Madrid: Editorial Gredos.
- Covarrubias, Sebastián de (1611/1943). *Tesoro de la Lengua Castellana o Española* (según la impresión de 1611, con las adiciones de Benito Remigio Noydens publicadas en la de 1674. Edición preparada por Martín de Riquer). Barcelona: S. A. Horta.
- Cuervo, Rufino José (1987). *Diccionario de construcción y régimen de la lengua castellana* (tomo tercero, -E-. Bogotá: Instituto Caro y Cuervo.
- Dimézil, George (1977). *Mito y epopeya*. Barcelona - Caracas - México: Seix Barral.
- Ferrara, Francesco (1949). *Teoría jurídica de la azienda* (2 ed.) Firenze: Carlos Cya.

- Ferraris Franceschi, Rosella (2010). *Il percorso scientifico dell'economia aziendale. Saggi di analisi storica e dottrinale* (segunda edición riveduta e ampliata). Torino, Italia: G. Giappichelli Editore.
- Foucault, Michel (2008). *Las palabras y las cosas. Una arqueología de las ciencias humanas* (trad. Elsa Cecilia Frost). México, DF: Siglo Veintiuno.
- Franco, R. (2013). La polémica Macintosh Mattessich. *Revista Científica "General José María Cordova"* 11(11), pp. 209-226.
- García de Diego, Vicente (1985). *Diccionario etimológico español e hispánico* (2ª ed.; considerablemente aumentada con materias inéditas del autor a cargo de Carmen García de Diego, con una introducción de Rafael Lapesa). Madrid: Espasa Calpe.
- Giddens, Anthony (2000). *Un mundo desbocado. Los efectos de la globalización en nuestras vidas*. Madrid: Taurus.
- Glover, Johnathan; Ijiri, Yuji; Levine, Carolyn y Liang, Jinghong Pierre (2004, enero-junio). Separación de los hechos y pronósticos en los estados financieros, *Innovar* 18(31), pp. 135-146.
- Gómez de Silva, Guido (2006). *Breve diccionario etimológico de la lengua española*. 10.000 artículos, 1.300 familias de palabras (5ª reimpresión de la 1ª edición en español de 1988). México: Fondo de Cultura Económica.
- Gonçalves da Silva, Fernando (1949). *O patrimônio e o Balanço* (2ª. ed.) Portugal: Empresa Nacional de Publicidade.
- Gracia, Édgar; Franco, Rafael; y Agudelo, María Victoria (2013). Una crítica de la representación contable en perspectiva histórica: del reflejo de la realidad profunda al puro simulacro. *Revista Científica "General José María Cordova"* 11(12), en prensa.
- Hermann, Frederico Jr. (1945). *Contabilidade superior*. São Paulo: Atlas.
- Jung, Carl Gustav (2010). *Los arquetipos y lo inconsciente colectivo* (Obra completa, vol. 9/1). Madrid: Editorial Trotta.
- Kaplan, Robert y Norton, David (2005). *La organización focalizada en la estrategia. Cómo implementar el Balanced Scorecard*. Barcelona: Gestión 2000.
- Kaplan, Robert y Norton, David (2008). *The execution Premium: integrando la estrategia y las operaciones para lograr ventajas competitivas*. Barcelona: Ediciones Deusto.
- Levine, Carolyn e Ijiri, Yuhi (2004, junio). Sólo los hechos (y los pronósticos). *Harvard Business Review* 82(6), pp. 16-18.
- Lopes de Sá, Antônio (1952). *Lineamentos da contabilidade geral: teoria das empresas*. São Paulo: Atlas.
- Lopes de Sá, Antônio (1960). *Cómo analizar un balance*. Buenos Aires: Selección Contable.
- Lopes de Sá, Antônio (1964). *Inflación y Balance*. Buenos Aires: Selección Contable.
- Lopes de Sá, Antônio (1980). *Contabilidade básica*. Rio de Janeiro: Editora Tecnoprint.
- Lopes de Sá, Antônio (1990). Introdução à teoria das funções sistemáticas do patrimônio (Introducción a la teoría de las funciones sistemáticas del patrimonio), *Cuadernos aragoneses de economía*, 15 (separata). Zaragoza: Universidad de Zaragoza.
- Lopes de Sá, Antônio (1992, julio-diciembre). Fundamentos lógicos de la teoría de las funciones sistemáticas del patrimonio hacendal (Trad. Manuel Burgos Madroñero). *Cuadernos* 16(23), pp. 13-45. Málaga, España: Universidad de Málaga.

- Lopes de Sá, Antônio (1995). *Dicionário de contabilidade* (Diccionario de contabilidad), 9th ed., Belo Horizonte: Atlas.
- Lopes de Sá, Antônio (1997). *Teoría general del conocimiento contable* (trad. Mauricio Fernandes de Castro). Madrid: Instituto Nacional de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Lopes de Sá, Antônio (2002a). *Curso de Audotoria*, 10º ed., São Paulo: Atlas.
- Lopes de Sá, Antônio (2002b). *Teoria da Contabilidade* (Teoría de la contabilidad; 3º ed.) Madrid: Editora Atlas.
- Lopes de Sá, Antônio (2004). *Perícia contábil* (Peritaje contable), 6º ed., São Paulo: Atlas.
- Lopes de Sá, Antônio (2005). *Corrupção, Fraude e Contabilidades*. Curitiba, Brasil: Juruá Editora.
- Lopes de Sá, Antônio (2006, abril-junio). Análisis de balances y modelos científicos en la contabilidad. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría* 26, pp. 123-141.
- Lopes de Sá, Antônio (2007, abril-junio). *Doctrinas, escuelas y nuevas razones de entendimiento para la ciencia contable*. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría* 30, pp. 111-126.
- Lopes de Sá, Antônio (2009). *Ética e valores humanos* (2º ed. revista e atualizada). Curitiba, Brasil: Juruá Editora.
- Lopes de Sá, Antônio (2010, julio-septiembre). *Ética e instrumentalismo normativo contable*. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría* 43, pp. 111-148.
- Lopes de Sá, Antônio (2011). *Consciência Ética* (3º reimpressão). Curitiba, Brasil: Juruá Editora.
- Macintosh, N. (2003). From Rationality to Hiperreality: Paradigm Poker. Kingston, Ontario, Canada: Queen's University School of Business (Research Paper No. 04-09), *International Review of Financial Analysis*, 12, pp. 453-465.
- Macintosh, N. (2006). Accounting -Truth, Lies, or 'Bullshit'? A philosophical Investigation (Commentary -The FASB and Accounting for Economic Reality). *Accounting and the Public Interest*, 6, pp. 22-36.
- Macintosh, N. (2008, July). Accounting and the Truth of Earnings Reports: Philosophical Considerations. Kingston, Ontario, Canada: Queen's University School of Business (Research Paper No. 05-08, 38 p.)
- Macintosh, N.; Shearer, T.; Thornton, D., & Welker, M. (2000). Accounting as simulacrum and hyperreality: perspectives on income and capital Accounting, *Organizations and Society*, 25 (2000) pp. 13-50.
- Marx, Karl (1975). *Contribución a la crítica de la economía política* (ed. Ernesto Chávez Álvarez). La Habana: Instituto Cubano del Libro, Editorial Ciencias Sociales.
- Masi, Vincenzo (1941). La ragioneria è la scienza del patrimonio. *Rivista Italiana di Ragioneria*, 6, Roma.
- Masi, Vincenzo (1942). *Ragioneria generale* (3 ed.) Padova: Cedam.
- Masi, Vincenzo (1962). *Teoría y metodología de la contabilidad*. Madrid: Editorial E.J.E.S.
- Monlau, Pedro Felipe (1946). *Diccionario etimológico de la lengua castellana*. Precedido de unos rudimentos de etimología (prólogo del profesor Avelino Herrero Mayor; 3º edición ampliada con un índice analítico). Buenos Aires: Joaquín Gil-Editor.
- Morin, Edgar (2010). *Pensar la complejidad. Crisis y metamorfosis*. Valencia: Universitat de València, Colecció Honoris Causa.

Onida, Pietro (1947). *Le discipline economico-aziendali*. Milán: Giuffrè.

Real Academia Española (2001). *Diccionario de la lengua española* (22ª edición. Madrid: versión digital.

Schmandt-Besserat, Denise (1992). *Before Writing. From Counting to Cuneiform* (Volume I. Forward by William W. Hallo). Austin, US: University of Texas Press.

Schmandt-Besserat, Denise (1999). *The history of Counting* (Illustrated by Michael Hays). New York: Morrow Junior Books.

Stevens Kroetz, Cesar Eduardo (2003). *A contabilidade sob o enfoque neopatrimonialista*. Rio Grande do Sul, Brasil: Editora Unijuí.

Suárez Pineda, Jesús Alberto (2010). En torno a tres orígenes de la contabilidad en la Antigüedad, *Teuken Bidikay* 1, pp. 53-71. *Revista latinoamericana de investigación en organizaciones, ambientes y sociedad*.

Tabet, Jacques (s.f. [ca. 1952]). *Bénéfice comptable et revenu d'entreprise. Essai de technique comptable approfondie*. Paris: Dunod.