



# La Partida Doble

## Perspectiva crítica de una propuesta Paradigmática

### para la Disciplina Contable

**JOHN HENRY CORTÉS J.**

Abstract

The community academic accountant has postulated different theories like paradigms of the Accounting, however, they have not been ended up identifying the approaches or requirements that a theory should complete to deserve such a title. In this document they think about some criterions –that they are not probably all, but that perhaps they are the most important– that should be completed by a theory to be denominated paradigm. At the end of the document, after an exposition of some conceptual elements, it is evaluated if the double departure fulfills such criterions, to conclude if it is or not, paradigm of Accounting.

#### Introducción

Pareciera como si en la actualidad la Partida Doble hubiese perdido toda su vigencia y relevancia para solucionar los problemas que afronta la realidad social y económica, lo cual ha ocasionado la aparición de estructuras teóricas – aparentemente más complejas– como la Contabilidad matricial, o la Contabilidad multidimensional, incluso el enfoque de la Utilidad para la Toma de Decisiones parece ser más importante que la Partida Doble.

La Partida Doble es comúnmente vista como una técnica que permite el registro de las operaciones en los libros, posibilitando que los débitos sean iguales a los créditos y que por lo tanto en el balance no se presenten diferencias monetarias, sin embargo, ya para muchos el ámbito práctico de la Partida Doble tampoco responde eficientemente a las exigencias de un buen registro, a la vez que se cree que la información que genera no permite una adecuada toma de decisiones, enfatizando aún más que la Partida Doble carece de sentido en el contexto organizacional de

---

Palabras Clave: Paradigma Contable, Partida Doble, Teoría Contable, Modelo Contable, Matriz Disciplinaria, Comunidad Científica.



las unidades económicas.

No obstante, estas opiniones –tanto en el ámbito teórico como práctico– son el resultado de la incompreensión de la esencia de la Partida Doble y de su enorme importancia en el contexto socioeconómico, en efecto, si no se conoce su estructura teórica difícilmente podrá comprenderse cual es su función en la práctica, al igual que si no se conoce ésta no será posible una coherencia en las reflexiones conceptuales. Es probable que el declive de la Partida Doble, declarado por muchos contables, también sea consecuencia de una visión postmodernista, en la que se piensa que hay que cambiar lo viejo y antiguo, por el sólo hecho de serlo.

Se presenta como objetivo analizar el concepto de Partida Doble, a través de la noción de paradigma en la teoría de la ciencia propuesto por Thomas Kuhn, con el fin de determinar si cumple con los criterios para ser denominada Paradigma de la Contabilidad.

### **Criterios para Considerar una Teoría como Paradigma<sup>1</sup>**

Es común y tal vez fácil decir que una teoría es considerada como paradigma por el solo hecho de que es aceptada por un grupo de integrantes de la comunidad, pero en realidad ¿hasta qué punto una teoría es un paradigma? ¿cuáles son los criterios que permiten considerar a un constructo teórico como paradigmático? Las respuestas a estas preguntas no son fáciles, no obstante se tratará de abordar tal problemática, puesto que se considera esencial saber cuándo una teoría merece ser calificada de paradigma.

Para la determinación de estos criterios se tendrá en cuenta las dos versiones identificadas en Thomas Kuhn, sin embargo, se enfatizará en mayor medida en su segunda versión, por brindar una comprensión más clara del concepto de paradigma y de los elementos que lo componen. Es precisamente la segunda versión de su pensamiento la que permite identificar de manera más precisa los criterios que debe cumplir una teoría para ostentar el título paradigmático.

Criterios determinantes de una teoría como paradigma:

1. **Argumentación explicativa y comprensiva de la realidad:** La teoría que pretenda consolidarse como paradigma deberá explicar de mejor manera que sus competidoras, las relaciones que se dan entre los entes que componen la realidad objeto de su estudio, a su vez deberá comprender una extensa gama de hechos o fenómenos que posibiliten a la comunidad académica el desarrollo de sus investigaciones.
2. **Generalizaciones simbólicas:** La teoría como paradigma deberá brindar a la comunidad las generalizaciones simbólicas y esquemas de generalizaciones que permitan la interrelación de los diferentes

La teoría de las Personas Jurídicas considera que “la personalidad no es un derecho, sino una cualidad jurídica, que constituye la condición previa de todos los derechos y deberes; equivale a la capacidad jurídica, la cual no se ha de confundir con la capacidad de obrar (esto

<sup>1</sup> En este documento no se hará una descripción de cómo evoluciona la ciencia según Thomas Kuhn y de cuáles son los elementos que componen el concepto de paradigma y de matriz disciplinaria. Tan sólo se enunciarán los criterios que permiten a una teoría ser denominada paradigma, previo estudio de la obra de Kuhn.



- elementos que componen la realidad, bajo el marco de una estructura formal o lógica.
3. Modelos: La teoría deberá proporcionar a la comunidad científica una perspectiva particular acerca del mundo, la cual permitirá la determinación del conjunto de problemas que se consideran relevantes para el desarrollo disciplinar, esto no implica que los científicos en el curso de sus investigaciones no puedan determinar otros problemas, lo que hay que tener en cuenta es que éstos deben ser congruentes con la teoría paradigmática. Igualmente, los modelos fijarán las soluciones que serán aceptadas como respuesta a los problemas que plantea la cosmovisión paradigmática.
  4. Valores comunitarios: Si bien es cierto que este tipo de valoraciones son especialmente importantes al momento de la elección entre varias teorías aspirantes a constituirse en paradigma disciplinar, también lo es que la teoría paradigmática deberá brindar, o por lo menos ayudar, en la determinación de los valores comunitarios (principalmente la precisión, exactitud, coherencia y pensamiento crítico) que serán en gran medida, la base para la construcción y posterior elección de las teorías subparadigmáticas.
  5. Ejemplares: La teoría que procure constituirse en paradigma de una disciplina, deberá proporcionar a los integrantes de la comunidad científica una estructura cognoscitiva que permita observar como similares, diferentes situaciones, posibilitando una facilidad en la resolución de enigmas al poder observar la similitud de un problema con otro, y además, proporcionando un modo de conocer la realidad, pues mientras los académicos resuelven problemas ejemplares, a la vez están comprendiendo las relaciones que se dan en la realidad y cuál es la mejor manera para afrontarla.

### Elementos Teóricos de la Partida Doble

A través de la historia moderna la partida doble se ha manifestado como una perspectiva racional de gran relevancia para el control de las operaciones económicas, la cual ha tenido gran parte de su desarrollo en las empresas, tomadas éstas en su forma jurídica de personas naturales (comerciantes o productores individuales) o de personas jurídicas (organizaciones legalmente constituidas).

La conformación de la empresa va a tener una incidencia notable en la evolución del concepto de partida doble, para esto es conveniente explicar desde la doctrina de la personificación de las cuentas,<sup>2</sup> el primero de los elementos que la integran, el cual es la diferencia entre empresa – propietario, esta diferencia parte de la teoría de las personas jurídicas.

---

<sup>2</sup> El estudio de la doctrina de la personificación de las cuentas es de suma importancia en el marco de la partida doble, ya que ella constituye el primer intento teórico realizado por los autores clásicos de la contabilidad, como Luca Paciolo, Pietra, Flori, Degrange, entre otros, no obstante, también se expondrán elementos de otras doctrinas, sobre todo de tipo económico (tal como la doctrina de la cuenta – valor), con el fin de construir para la partida doble las mejores bases conceptuales.



es, la capacidad de negociar y la capacidad de imputación o delictual), o sea la capacidad de producir efectos jurídicos por propia voluntad. En todos los pueblos han existido organizaciones para el logro de fines comunes. Esta organización por vía de unión contractual para conseguir un fin común puede hacerse también de modo que los individuos, considerados en conjunto como si fuesen una unidad, constituyan un sujeto de derechos y deberes. En los tratados de Derecho se designa dichas organizaciones con el nombre genérico de personas jurídicas. La persona jurídica puede definirse así: Entidades formadas para la realización de los fines colectivos y permanentes de los hombres a las cuales el Derecho objetivo reconoce capacidad para derechos y obligaciones”.<sup>3</sup>

No obstante la personalidad que atribuye el derecho canónico a algunos entes (tales como Iglesia, conventos, asociaciones, institutos, etc.) constituidos para la realización de fines colectivos, el concepto de empresa sobrepasa al de persona jurídica, ya que pretende construir como unidad independiente el conjunto de Empresa, sin tener en cuenta la forma jurídica que ésta adopte, es decir, trátase de una persona jurídica o de una persona natural, lo cual trasciende, sin duda alguna, los límites demarcados por el concepto de persona jurídica. Al respecto es interesante anotar que “el dato realmente singular y característico de la Empresa reside en la idea organizadora que vincula entre sí los elementos patrimoniales de la explotación y les dota de un valor superior a la suma de los valores aislados. Lo que da unidad a la empresa, en sentido económico, es la organización. La empresa es un concepto dinámico; el patrimonio de la empresa es un concepto estático”.<sup>4</sup> En este sentido la empresa es, pues, una unidad que organiza sistemáticamente un conjunto de elementos patrimoniales, con el objeto de desarrollar una actividad encaminada a un fin.

Un segundo elemento en la doctrina de la personificación de las cuentas puede enunciarse de la siguiente manera: “Desde el mismo momento en que se admite que una Empresa tiene personalidad propia, distinta del propietario, es indispensable que posea un “patrimonio”, el cual estará integrado por partidas que representan bienes, derechos y acciones de toda clase que son propiedad o que resultan a favor de la Empresa (Activo) y partidas que representan créditos y obligaciones de toda clase en contra de la Empresa (Pasivo)”.<sup>5</sup> En efecto, la empresa como unidad organizadora requiere de un conjunto de elementos (denominados elementos patrimoniales) que permitan la realización de una o varias actividades encaminadas a uno o varios fines.

Ahora bien, para representar las variaciones que el patrimonio en su estructura económica y financiera presenta, la Contabilidad dispone de un excelente instrumento de representación, denominado “cuenta”. Con esto se llega al tercer componente en la doctrina de la personificación de las cuentas.

La cuenta es un elemento que a pesar de existir desde la edad antigua y parte de la edad media en la partida simple, adquiere una connotación especial en el contexto de la partida doble, principalmente, debido a la doctrina de la personificación de las cuentas, que de acuerdo con Boter Mauri es la primera doctrina contable, en la

<sup>3</sup> BOTER M., Fernando. Las Doctrinas Contables. Madrid: Ed. Juventud, 1959. pág.

<sup>4</sup> Ibid. pág. 22.

<sup>5</sup> Ibid. pág. 95 - 96



cual se considera a la cuenta como el instrumento que permite representar tanto personas como objetos (que se han de considerar personificados) y obtener, según sea la naturaleza, un carácter deudor o acreedor. Las cuentas, bajo el criterio de esta doctrina, están destinadas a representar antes que a un conjunto de bienes o de elementos patrimoniales, un conjunto de derechos y obligaciones, con el fin de reflejar la situación jurídica de la unidad empresarial, conociendo qué relación ostenta en determinado caso la empresa o cada una de sus cuentas: sea deudora o acreedora.

En oposición al concepto de cuenta brindado por la doctrina de la personificación de las cuentas, en el que se observa una marcada perspectiva jurídica, está el pensamiento económico de valor, ofrecido inicialmente por la doctrina de la cuenta-valor con los aportes de Fabio Besta. Así, "la cuenta es una serie de anotaciones referidas a un objeto determinado commensurable y mutable, efectuadas con la finalidad de registrar las condiciones y medidas de tal objeto en un instante dado y de registrar también las mutaciones que va experimentando, para poder dar razón del estado de este objeto en un momento determinado".<sup>6</sup> Las cuentas, para Besta, tienen por objeto los elementos del patrimonio, y por tanto, aun en las cuentas que representan personas, aunque realmente él no hace la denominación de cuentas de personas, sino que las llama "cuentas de débitos y créditos", no se registran en ellas derechos y obligaciones, tan sólo las variaciones de tales elementos, esto es, el valor de los mismos, de tal forma que no se manifieste en la representación contable más que la realidad económica de los hechos, prescindiendo por completo de su significación jurídica.

El profesor Fernández Pirla, por su parte, considera que "la cuenta es una creación de la Contabilidad que tienen 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. Para efectuar dicha representación y medición, la Contabilidad realiza un proceso de análisis e interpretación del acontecer económico. Analizado e interpretado, todo hecho económico recibe una expresión cuantitativa. Esa expresión cuantitativa, la medida del hecho, es el objeto directo de la cuenta. El concepto de cuenta es esencialmente dinámico".<sup>7</sup>

El profesor Fernández conserva igualmente una perspectiva económica, pero con una característica bien diferente a la de Besta, y es que no desvincula de manera radical el ámbito jurídico en la representación de los hechos que suceden en la empresa, lo que permite una comprensión más coherente de la realidad empresarial.

Junto con la "cuenta" se encuentra el "balance" como instrumentos conceptuales de representación de la realidad de la unidad empresarial, es por esto que es pertinente hacer algunas anotaciones con respecto a este segundo instrumento: el balance.

En la explicación del concepto de balance aparecen tres perspectivas teóricas, la perspectiva clásica o estática, la dinámica y la orgánica o dualista. La perspectiva

<sup>6</sup> BESTA, Fabio citado por BOTER MAURI, Fernando En: Las Doctrinas Contables. Ibid., pág. 182

<sup>7</sup> FERNÁNDEZ PIRLA, José M. Teoría Económica de la Contabilidad. 9ª ed., Madrid: Ed. ICE, 1977. pág. 63



clásica parte del principio de que la finalidad del balance es la determinación de la situación patrimonial, en la que el conocimiento del resultado de las operaciones es una consecuencia de tal determinación situacional, en tanto que dicho resultado puede observarse a través de la comparación de dos balances consecutivos, por ejemplo,  $B_1 - B_0 = R$ , donde  $B_0$  significa el balance en el momento cero y  $B_1$  el balance en el momento uno, cuya diferencia proporciona la estimación de un resultado (R), positivo o negativo, en la estructura patrimonial de la empresa.

Esta perspectiva de comparación histórica en la que no se tienen en cuenta las diferencias por cambio de la moneda, origina, a partir de Eugéne Schmalenbach (1919), una perspectiva teórica en la que se considera al balance como dinámico. La perspectiva dinámica consiste en conceder mayor importancia a la estimación de los resultados obtenidos por la empresa (cuya materialización se manifiesta en la importancia concedida al estado de Pérdidas y Ganancias, el cual se encuentra indiscutiblemente relacionado con la construcción del balance, en tanto que aquél presenta los movimientos en un período de tiempo y éste presenta la síntesis de esos movimientos, es decir, su situación), que a la determinación de la situación patrimonial de la misma, o sea, el conocimiento de la eficiencia económica pasa a ser ahora la causa de la fijación situacional. Bajo este criterio Schmalenbach distingue dos clases de resultados: endógenos y exógenos; los primeros se justifican en el desarrollo normal de las actividades empresariales; los segundos sólo son atribuibles a causas económicas externas, como por ejemplo la inflación, que como se sabe genera ingresos ficticios que deben ser depurados al momento de estimar el verdadero resultado de la unidad económica. Lo que Schmalenbach llama "Balance Dinámico" es, pues, el balance acompañado de un estado de pérdidas y ganancias, en el que se refleje de manera detallada la disposición de los diferentes gastos e ingresos, llevando a la determinación del beneficio, que según él, es el principal objetivo en la empresa.

Sin embargo, debido a que la perspectiva de Schmalenbach sólo consistía en la estimación real del beneficio en un período de tiempo —en la que se eliminaban todos los elementos ficticios que impidieran un conocimiento verdadero de la gestión económica—, orientado exclusivamente por la estructura de resultados, olvidó los demás elementos patrimoniales (activos y pasivos) con los que tal estructura se relacionaba, lo que implicó que en el balance se presentaran valores determinados de manera histórica, en los que no se tendría en cuenta, de un período a otro, la variación por causa de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, llevando consiguientemente a una representación, sobre todo de la estructura económica, incongruente con la realidad macroeconómica. Tal situación permitió la creación de una nueva perspectiva del balance: la perspectiva orgánica. En ésta aparecen dos objetivos igualmente importantes y relacionados entre sí: la estimación real de los beneficios y la determinación de la verdadera situación de la unidad económica. Se presentan, así, dos características fundamentales en esta perspectiva, primero, la consideración de dos objetivos en el balance, que presentan el mismo nivel de importancia; segundo, el cálculo de valores en términos reales de la estructura patrimonial y de los beneficios producidos. Esta perspectiva, como puede observarse, integra las dos anteriores, lo que permite un mejor análisis económico de la empresa.

El balance es de suma importancia en la Contabilidad, ya que integra todas las cuentas representativas de los hechos sociales (especialmente económicos y jurídicos), permitiendo el conocimiento integral de la estructura económica y financiera de la empresa en un determinado momento de tiempo. El balance,



por tanto, más que la representación estática<sup>8</sup> de un conjunto de elementos patrimoniales, es la base, junto con el sistema de cuentas, del concepto de coordinación contable,<sup>9</sup> el cual permite reflejar y explicar las relaciones que se dan en el ámbito socioeconómico de la empresa, de tal forma que sea posible conocer las causas y los efectos de las diferentes transacciones y operaciones llevadas a cabo en el desarrollo del objeto social de la entidad. Así, es preciso distinguir entre sistema de representación y sistema de coordinación; al primero sólo le interesa representar de manera descriptiva los hechos sociales que se presentan en la unidad económica; al segundo, por el contrario, le interesa no sólo representar tales hechos, sino además justificar las relaciones por las cuales se producen unos u otros, llegando a comprender por qué se ha presentado determinada situación; por ejemplo, en el caso de un decrecimiento social y económico de la unidad empresarial, se debe llegar a determinar cuál fue la causa, si fue debido a una deficiente gestión administrativa, a una inadecuada utilización de los recursos, a un mal manejo del capital humano o simplemente por falta de un eficiente sistema de información.

El balance cumple varias funciones, que según el profesor Fernández Pirla son esencialmente económicas y jurídicas, en este sentido se resume su pensamiento sobre el particular. Para el profesor Fernández el balance cumple dos funciones fundamentales, la determinación de los beneficios reales y la fijación de la auténtica situación de la empresa manifestando la composición del patrimonio en su aspecto cualitativo y cuantitativo referente al activo y al pasivo; igualmente, el balance ofrece analizar la realidad económica bajo dos puntos de vista diferentes pero relacionados entre sí, desde la estructura económica y desde la estructura financiera, ciertamente un conocimiento integral de la realidad ha de implicar el estudio de ambas estructuras. En el orden jurídico el balance cumple la función fundamental de manifestar las relaciones jurídicas que se tienen con terceros, tales como acreedores, proveedores, clientes, propietarios y el Estado, a los que, sin duda alguna, les interesa el buen funcionamiento de la entidad empresarial. El balance, además, puede cumplir otras funciones sociales, como son la representación del impacto ambiental generado por la empresa, el nivel de crecimiento socioeconómico logrado gracias al capital humano, la gestión desarrollada por la administración y su impacto en las diferentes esferas de la unidad económica, o la destinación de recursos para el mejoramiento de la calidad de vida de los integrantes de la organización, entre otros tantos hechos que pueden significar un balance si éste se elabora bajo una perspectiva social del control.<sup>10</sup>

Un cuarto componente en la doctrina de la personificación de las cuentas consiste en la homogeneidad contable que han de tener entre sí los hechos representados. Este aspecto de la homogeneidad será a su vez comparado con la doctrina de la

<sup>8</sup> Se dice que el balance presenta la situación de la empresa de manera estática, por cuanto la consideración de la estructura económica y financiera se detiene para considerar su situación en un determinado momento del tiempo, lo cual no significa que las actividades de la unidad empresarial se detengan, ni mucho menos la representación de las mismas a través del sistema de cuentas, lo que significa, entonces, es la síntesis de un conjunto de movimientos realizados en un período de tiempo y que ahora se consideraran conjuntamente para comprender el funcionamiento de la entidad.

<sup>9</sup> El concepto de coordinación contable no es un concepto independiente, sino que más bien deriva de la relación dialéctica entre el sistema de cuentas y el sistema de balances, que permiten explicar los movimientos y la situación de la estructura patrimonial perteneciente a una unidad económica.



cuenta – valor, lo cual llevará a algunas reflexiones interesantes.

En la doctrina de la personificación de las cuentas la homogeneidad contable se alcanza a través de lo que se ha denominado “personificación de las cuentas impersonales”. Esta doctrina clasifica a las cuentas en dos categorías: cuentas personales y cuentas impersonales, se supone, por tanto, que todos los hechos que sucedan en la empresa han de quedar representados en alguna o ambas categorías. Las cuentas personales representan, como su nombre lo indica, a personas naturales, jurídicas o al propietario de la empresa; las relaciones que se establecen con tales personas son esencialmente jurídicas y en uno u otro caso, según sea la naturaleza de la transacción, la empresa ha de adoptar la situación de deudora o acreedora. Las cuentas personales, debido a su propia naturaleza, ya se encuentran personificadas y por ende, los entes que representen tales cuentas, pueden ser sujetos de derechos u obligaciones, como consecuencia de actos voluntarios u obligatorios (analizados desde una perspectiva jurídica). Así, obsérvese el siguiente ejemplo: la empresa Kriptón compra mercancías a crédito a la empresa ß por valor \$5.000.000, transacción en la que se observa la intervención voluntaria de dos sujetos y cuya representación puede realizarse en las cuentas de Mercancías (objetos recibidos) y Proveedores (crédito sobre la empresa).

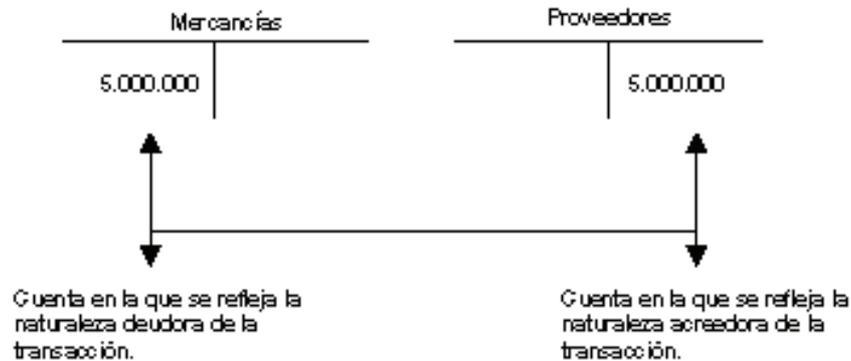
La cuenta de proveedores, como cuenta personal, refleja, pues, la situación acreedora que la empresa ß tiene con respecto a la empresa Kriptón por haberle entregado a ésta mercancías; al término de un mes se le cancela a la empresa ß los \$5.000.000 que se le adeudaba, por lo tanto, considerada de manera independiente esta operación de pago, resultará que la empresa ß será deudora por haber recibido tal valor, así, quedará compensada y cancelada la anterior situación acreedora de ß, consiguientemente, la relación jurídica entre ambos sujetos sólo tendrá término cuando sea cancelado el valor de la obligación, el cual será equivalente al importe de mercancías recibido por la empresa Kriptón, excepto en los casos que se haya pactado el pago de intereses o la concesión de descuentos.

Las cuentas que representan objetos o valores se han de considerar, en el marco de esta doctrina, como “personas” susceptibles de adoptar una situación deudora o acreedora, según sea el caso.

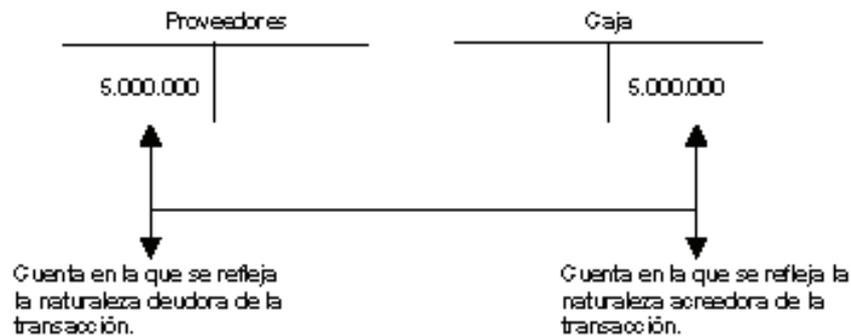
Considerando el ejemplo anterior en relación con las cuentas personificadas (es decir, con las cuentas que representan objetos) que se afectan, se puede decir que la cuenta de mercancías es deudora por los objetos que en ella son representados (por ejemplo, camisas, pantalones, etc.) y la cuenta de caja es acreedora por el valor que ha egresado para cancelar la deuda. No obstante lo dicho, aún no se percibe claramente el funcionamiento de la homogeneidad contable en esta doctrina, sino simplemente la situación deudora o acreedora de las cuentas personales e impersonales (que son personificadas), por esto es preciso realizar de manera más detallada el ejemplo que se ha estado desarrollando, con el fin de demostrar el carácter homogéneo en la representación de los hechos.

Representación del hecho social, en la contabilidad de la empresa Kriptón, al momento de la adquisición de mercancías:

<sup>10</sup> En la actualidad el balance refleja fundamentalmente hechos económicos y jurídicos, sin embargo, la interacción constante de la empresa con el ambiente y el capital humano, por ejemplo, manifiesta la necesidad de explicar tales relaciones, las cuales se materializan de manera sintética en el balance.



Representación al momento del cumplimiento de la obligación jurídica:



Como puede observarse, pues, se presentan dos cuentas “personales” y dos cuentas “personificadas” en ambas transacciones, las cuales pertenecen a un mismo proceso, y debido a que un principio fundamental en la doctrina de la personificación de las cuentas consiste en el enunciado de que en toda operación mercantil no hay deudor sin acreedor, el cual comprende a su vez un quinto – y tal vez el último– componente en esta doctrina, la homogeneidad contable se manifiesta al poder representar un hecho (o conjunto de hechos) bajo cuentas de diferente naturaleza: cuentas “personales” o “impersonales”, pero que, precisamente por el carácter de la “personificación”, es posible integrar en una relación biunívoca, pudiendo diferenciar en cada transacción una cuenta deudora y una cuenta acreedora, así, se percibe en el ejemplo la existencia de cuentas “personales” y cuentas de “objetos” y de “valores”, las cuales son relacionadas gracias a la “personificación” de estas últimas, que permite su asimilación a las primeras.

Frente a lo anterior se encuentra la doctrina de la cuenta-valor, que percibe la homogenización de una manera diferente. Esta doctrina, influenciada sobre todo por el Derecho germánico, ya no considera como elemento esencial el antiguo y clásico concepto de deudor y acreedor, sino que ambos son reemplazados, respectivamente, por los de débito crédito, casi o totalmente impersonales.

*“La obligación no ha dejado de ser (ni podía) una relación entre dos personas; pero la práctica primero y la ciencia jurídica después han dejado de considerar esa relación, ese vínculo entre dos personas determinadas, como el carácter y señal esencial de la obligación; ha*



*objetivado a ésta en su existencia; la ha mirado en relación con su objeto y contenido, poniendo sólo el peso de su esencia en estos y no en los sujetos. La "persona" no desaparece, de ningún modo puede desaparecer, pero queda desplazada, pasa a segundo término, y la obligación es jurídicamente estudiada tomando en consideración sólo el "objeto". Por tanto, según estas nuevas teorías jurídicas, ya no procede hablar de "deudores y acreedores", sino de "débitos y créditos" –en tanto que van a reflejar el activo y el pasivo– y estos "débitos y créditos" tienen, en el marco de dichas teorías, la consideración jurídica del objeto".<sup>11</sup>*

Sobre la exclusiva base de la consideración del objeto de las transacciones aparece, desde una perspectiva estrictamente económica, la doctrina de la cuenta-valor, la cual encuentra en el "valor" el concepto que permite relacionar e integrar los diferentes objetos que se presentan en la estructura activa y pasiva, en otras palabras, la homogeneidad contable, en esta doctrina, se materializa ya no considerando la situación "personal" (deudora o acreedora) que puedan presentar los hechos representados, sino que tal homogeneidad vendrá dada por el análisis del valor que los diferentes hechos pueden adoptar, en este sentido, se pasa de hablar de cuentas "personales" y cuentas "personificadas" a cuentas de "débito" y cuentas de "crédito", las que manifiestan el valor de los elementos activos y pasivos (o en otras palabras, de la estructura económica y financiera).

En opinión del autor, la mejor opción para establecer una homogeneidad en la representación de los diferentes hechos sociales está dada por el concepto socioeconómico del valor, sin embargo, es preciso tener en cuenta la naturaleza jurídica que se manifiesta en cada una de las transacciones, con el fin de saber en qué momento y ante quién –como lo diría Boter Mauri– la empresa ostenta una situación deudora o acreedora, de tal forma, se ha de tener, entonces, una comprensión integral de la unidad empresarial, considerando sus diferentes manifestaciones e implicaciones sociales.

#### **La Partida Doble: Paradigma de la Contabilidad**

Habiendo expuesto algunos elementos esenciales que componen la teoría de la Partida Doble, se procederá a realizar una evaluación con el fin de determinar si cumple con los criterios para ser denominada paradigma de la Contabilidad.

Criterios determinantes de una teoría como paradigma:

1. Argumentación explicativa y comprensiva de la realidad: Este es de todos, en opinión del autor, el criterio más importante, ya que en gran medida lo que determina la elección por una u otra teoría es la capacidad que ésta tenga de explicar y dar a comprender las relaciones sociales que se dan en la realidad objeto de su estudio, y es en este sentido en el que la partida doble posee un aspecto a favor con respecto a las demás.

La partida doble por más de quinientos años ha demarcado el derrotero sobre el cual se han postulado gran número de teorías contables –si se quiere llámesele sub-teorías para evitar confusiones–, igualmente ha constituido una teoría que ha permitido la consolidación de conceptos sustentadores del desenvolverse pragmático y la explicación de las relaciones sociales que se dan en la unidad económica (empresa o nación), así como la construcción de

<sup>11</sup> BOTER MAURI, Fernando. Op. cit. pág. 234 - 235



escenarios disciplinares y profesionales que han posibilitado la solución de enormes problemáticas sociales; también ha sido, desde antes de la famosa obra de Luca Paciolo, el centro unificador en torno al cual la mayoría de la comunidad académica contable se ha constituido.

Las relaciones desarrolladas por la unidad económica (relaciones internas y externas) pueden ser perfectamente explicadas por la partida doble a través de la dialéctica entre la estructura económica y la estructura financiera, las cuales ponen de manifiesto la composición de la riqueza y las formas de apropiación de la misma, ya que sea en la nación o en la empresa privada, siempre ha de existir un conjunto de elementos que posibilitan el desarrollo de las actividades socioeconómicas y unos propietarios de tales elementos (la nación, los inversores individuales o un conglomerado de individuos).

La función de la Contabilidad, a través de la partida doble es, pues, el control de la riqueza, la cual, como se ha indicado anteriormente, está compuesta no sólo por bienes físicos o monetarios, sino también por un conjunto de intangibles estructurales y humanos (lo que Edvinsson y Malone denominan Capital Intelectual). Dicho control, por tanto, ha de estar mediado por una perspectiva social, en la que las soluciones desarrolladas por la Contabilidad estén orientadas a un progreso social y económico de los individuos que se relacionan con la unidad económica.

El enfoque denominado “utilidad de la información para la toma de decisiones” ha tenido gran aceptación por la comunidad académica contable debido a su importancia en las organizaciones actuales, igualmente, ha brindado un conjunto de problemas de gran interés, cuya solución es un reto para los investigadores empíricos y un considerable aporte a un campo disciplinar de la Contabilidad, es por esto que ha sido calificado, casi unánimemente, como paradigma –por supuesto calificación errónea– sin embargo, es de tener en cuenta que este enfoque en ningún momento a pretendido reconstruir los fundamentos teóricos ofrecidos por la partida doble, sino, antes bien, optimizar el sistema de información posibilitado por ella, de manera que coadyuve en la toma de decisiones por parte de los diferentes usuarios de la información.<sup>12</sup> En este sentido el profesor Moisés García advierte que incluso nuevas formas de manifestación contable, como la Contabilidad Matricial y la Contabilidad Multidimensional, son en esencia Contabilidad por Partida Doble.

2. Generalizaciones simbólicas: La teoría de la partida doble brinda a la comunidad contable varias generalizaciones simbólicas y esquemas de generalizaciones que permiten la interrelación de los diferentes elementos que componen la realidad de la unidad económica, bajo el marco de una estructura formal o lógica. Así por ejemplo, una –y tal vez la más conocida– formalización se observa en la denominada ecuación patrimonial, en donde se manifiestan de manera simbólica los componentes de la estructura del patrimonio:  $A = P + C$  (donde A representa el activo, P el pasivo y C el capital, también denominado N neto patrimonial), la cual es manifestada por Moisés García en la siguiente forma:  $A + P + N = 0$ , que significa que la sumatoria de los recursos y sus aplicaciones debe ser siempre igual a cero, en tanto que implica la relación de dos estructuras distintas, aunque representado un mismo valor.

Tal generalización puede expresarse en forma esquemática, como sugiere García, en la siguiente forma:  $\sum A_i[0,n] + \sum P_i[0,n] + \sum N_i[0,n] + \sum E_i[n-1,n]$



= 0; donde  $\sum A_i$ ,  $\sum P_i$ ,  $\sum N_i$  representan conjuntos de variables (o cuentas) de activo, pasivo y neto patrimonial, cuyo valor se toma para el intervalo temporal (0,1), donde 0 representa el momento de nacimiento de la empresa.  $E_i$  representa el conjunto de cuentas de resultados y gestión que toman valor para el intervalo temporal (n-1, n). Pero interpretando aún más el contenido de este esquema de generalización puede llegarse a la siguiente formalización:  $\sum +A_{it} - \sum -A_{it} + \sum +P_{it} - \sum -P_{it} + \sum +N_{it} - \sum -N_{it} + \sum +E_{it} - \sum -E_{it} = 0$ ; donde  $+A_{it}$  representa una variación de signo positivo para la variable  $A_i$  en un instante de  $t$  cualquiera de la vida de la empresa y  $-A_{it}$  una variación de signo negativo. Ambas variaciones se denominarán “valores puntuales de la variable para el momento  $t$ ” por oposición al valor  $A_i [0,n]$  que se denominará simplemente “valor agregado de la variable para el intervalo  $[0,t]$ . Así, para el profesor Moisés García “ninguna variación de una cuenta o variable puede producirse fuera del contexto de esta última ecuación, la cual constituye el principio formal de la contabilidad por partida doble”.<sup>13</sup>

3. Modelos: La teoría de la partida doble proporciona a la comunidad científica una perspectiva particular acerca de la realidad de las unidades económicas, la cual permite la determinación de un gran número de problemas –desde luego, importantes para el desarrollo disciplinar y profesional–; igualmente, la teoría de la partida doble condiciona las soluciones que serán aceptadas como respuesta a los problemas que plantea.

El modelo de percepción que la partida doble brinda a la comunidad contable acerca de la Contabilidad consiste en el control de la riqueza, la cual se estudia y analiza en relación con las formas de propiedad que la detentan. Un sencillo ejemplo mostrará el funcionamiento de este modelo: un problema importante en la Contabilidad es cómo valorar las relaciones con los clientes (elemento tal vez más importante del Capital Estructural de la organización), ciertamente es un problema cuya solución apenas está en desarrollo, pero Edvinsson y Malone ya advierten algunas alternativas, como por ejemplo la consideración de las ventas con respecto a cada cliente (ventas/clientes), la relación entre gastos de servicio por cliente (gastos de servicio/cliente/año), el número de visitas del cliente a la organización, etc., ahora bien, tales soluciones serán admisibles en tanto permitan un mejor control de la riqueza de la empresa, riqueza que se materializa, en este caso, en un compromiso y confianza del cliente para con la organización.

4. Valores comunitarios: El conjunto de valores comunitarios, que por tanto son valores objetivos, está constituido, principalmente, por los siguientes: precisión, exactitud, coherencia y pensamiento crítico, los cuales adquieren su importancia al momento de elegir entre diferentes teorías que se postulan como paradigmas y subparadigmas. En el marco de la partida doble, si se considera que ésta es el paradigma de la Contabilidad, los valores comunitarios presentarán su vital función al momento de elegir entre las

---

12 No se pretende desmeritar la enorme importancia que este enfoque presenta, sobre todo para las organizaciones, lo que se quiere es hacer comprender que no es un paradigma como muchos contables han creído. Ciertamente constituye un campo de actuación disciplinar, el cual se sustenta en un conjunto de teorías, pero ellas, en últimas, son una manifestación de la partida doble, en la medida en que ésta pretende optimizar los objetivos proporcionados por su sistema de información.



diversas teorías subparadigmáticas que sustentan los diversos campos disciplinares. Cada campo disciplinar posee una teoría –o mejor, subteoría– que lo justifica, y cada teoría ha de ser denominada subparadigma, el cual necesariamente se deriva de las más altas esferas teóricas, es decir, del paradigma disciplinar.

5. Ejemplares: La teoría de la partida doble proporciona a los integrantes de la comunidad científica una estructura cognoscitiva que permite observar como similares, diferentes situaciones, posibilitando una facilidad en la resolución de enigmas al poder observar la similitud de un problema con otro, y además, proporcionando un modo de conocer la realidad, pues mientras los contables resuelven problemas ejemplares, a la vez están comprendiendo las relaciones que se dan en la realidad y cuál es la mejor manera para afrontarla. La partida doble proporciona un sinnúmero de ejemplares que posibilitan el conocimiento y comprensión de la forma en que se compone y desenvuelve la unidad económica.

Teniendo en cuenta los anteriores enunciados, se concluye que la Teoría de la Partida Doble cumple con los cinco criterios anteriormente expuestos, lo cual permite, en principio, calificar a la Partida Doble como paradigma de la Contabilidad. Sin embargo, no cumple con un criterio: la aceptación por parte de la comunidad académica, lo que impide que sea admitida como una teoría paradigmática. No obstante, en opinión del autor, esta perspectiva de la comunidad académica hacia la partida doble es errónea, puesto que surge de la incompreensión de su esencia, de su alcance y de su capacidad explicativa.

En este orden de ideas, es necesario un arduo trabajo por parte de los partidarios de esta teoría, con el fin de argumentar más rigurosamente sus cimientos conceptuales, demostrando así, el verdadero carácter de la partida doble, lo cual posibilitará, indudablemente, su aceptación como paradigma de la contabilidad.

El principal enfoque que parece ser considerado «paradigmático» por la comunidad contable es el «enfoque de la utilidad de la información», sin embargo éste y otros enfoques, aunque han orientado de alguna manera las investigaciones de varios académicos, ciertamente no sustentan o justifican los fundamentos teóricos y metodológicos de la disciplina contable, lo que hacen es encontrar la mejor manera de proveer una información que sea útil para la toma de decisiones, hecho que desde luego es loable, pero que no es más que una de las múltiples funciones de la contabilidad y lo que es más importante, tal función (sustentada en diversas teorías –o sub-teorías–) en ningún momento es inconmensurable con la teoría de la partida doble.<sup>14</sup>

## CONCLUSIONES

- U La contabilidad, a través de la Partida Doble, ha decantado desde la historia moderna –probablemente antes– las relaciones sociales que se manifiestan en las transacciones u operaciones socioeconómicas, las cuales son representadas de acuerdo a los condicionantes y características de la época en la que se desenvuelven, evolucionando paralelamente con los desarrollos de la cultura y la sociedad.

<sup>14</sup> GARCÍA GARCÍA, Moisés. Ensayos sobre Teoría de la Contabilidad. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, s.f. pág. 38 - 39



- U La Partida Doble se presenta como un constructo de gran trascendencia en la representación de las transacciones socioeconómicas, en el conocimiento de la estructura económica y financiera de la unidad económica, así como en la comprensión de las relaciones que se suceden entre los diferentes agentes que intervienen con la empresa.
- U Comprender la Partida Doble, es comprender la vitalidad de la Contabilidad y su función social, en cuanto disciplina orientada esencialmente hacia el control de la riqueza, la cual –aunque en algunos casos vinculada a sujetos determinados– permite la construcción de soluciones a problemáticas reales.

### Resumen

La comunidad académica contable ha postulado diferentes teorías como paradigmas de la Contabilidad, sin embargo, no se han llegado a identificar los criterios o requisitos que una teoría debe cumplir para merecer tal título. En este documento se plantean algunos criterios –que probablemente no sean todos, pero que tal vez son los más importantes– que deben ser cumplidos por una teoría para ser denominada paradigma. Al final del documento, tras una exposición de algunos elementos conceptuales, se evalúa si la partida doble cumple con tales criterios, para concluir si es o no, paradigma de la Contabilidad.

### Bibliografía

- ARIZABUENAVENTURA, Danilo. “Las Relaciones de Producción y la Partida Doble” En: Revista Legis del Contador N° 02, Bogotá: Legis, 2000.
- BOTER MAURI, Fernando. Las Doctrinas Contables. España: Ed. Juventud, 1959.
- FERNÁNDEZ PIRLA, José M. Teoría Económica de la Contabilidad. 9ª ed., Madrid: Ed. ICE, 1977.
- GARCÍA GARCÍA, Moisés. Ensayos sobre Teoría de la Contabilidad. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, s.f.
- GERTZ MANERO, Federico. Origen y Evolución de la Contabilidad. Ensayo Histórico. 5ª ed., 2ª reimp., México: Trillas, 1994.
- GRACIA LÓPEZ, Edgar. “Economía y Sistema de Cuentas”. En: Revista Legis del Contador No. 2. Santa Fe de Bogotá: Legis Ed., abril-junio de 2000
- KUHN, Thomas Samuel. La Estructura de las Revoluciones Científicas. 1ª ed., 5ª reimp., Santa Fe de Bogotá: Fondo de Cultura Económica, 2000.
- \_\_\_\_\_ Consideración en Torno a mis Críticos. En: La Crítica y el Desarrollo del Conocimiento. 1ª ed., Barcelona: Ed. Grijalbo, 1975.

<sup>14</sup> Es preciso realizar, en un posterior trabajo, una comparación entre las diversas teorías que se proponen como paradigma de la contabilidad, con el fin de determinar si las otras teorías (diferentes a la que se propone en este trabajo) cumplen, en alguna medida, con los criterios para que una teoría pueda ser denominada paradigma. Esto permitirá dos alternativas: o bien, podrá sustentarse de mejor manera a la teoría de la partida doble como paradigmática, o bien, se encontrarán genuinas teorías rivales para la partida doble. No obstante, tal empresa no se realizará en este documento puesto que trasciende los límites demarcados en el mismo.



- \_\_\_\_\_ ¿Qué son las Revoluciones Científicas? Barcelona: Ed. Altaya, 1994.
- \_\_\_\_\_ Segundas Reflexiones Acerca de los Paradigmas. En: La Estructura de las Teorías Científicas. 1ª ed., Madrid: Ed. Nacional, 1979.
- LITTLETON, A.C. Los Antecedentes de la Contabilidad por Partida Doble. En: Estudios Contemporáneos Sobre la Evolución del Pensamiento Contable. Méjico: Ed. Dickenson, 1979.
- MEYER, Jean En: Contabilidad Nacional y Contabilidad de Empresa. 2ª ed., Barcelona: Ed. Hispano Europea, 1974.
- MARTÍNEZ MIGUÉLEZ, Miguel. El Paradigma Emergente. Hacia una Nueva Teoría de la Racionalidad Científica. 2ª ed. México: Trillas, 1997
- SALAZAR SANTIAGO, Luis. Lecciones sobre Historia de la Contabilidad. 2ª ed., Santafé de Bogotá: Politécnico Grancolombiano, 1999.
- TASCÓN F., María T. "La Contabilidad como Disciplina Científica" En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia N° 26-27, Medellín: Universidad de Antioquia, 1995.
- TUA PEREDA, Jorge. Lecturas de Teoría e Investigación Contable. Medellín: Centro Interamericano Jurídico Financiero, 1995.
- ZEFF, Sthephen A. "Evolución de la Teoría Contable. La Investigación Empírica". En: Revista Contaduría N° 6. Medellín: Universidad de Antioquia, 1985



N  
página

92

LÚMINA V Revista de Pensamiento, Teoría e Investigación

 **John Henry Cortés Jiménez**

Estudiante de Contaduría Pública de la Universidad de Manizales; Miembro de CICUM/FENECOP y Ponente en Congresos Nacionales de Estudiantes de Contaduría Pública.