

2.



*La Calidad Académica,
un compromiso institucional*



Avellaneda, A. (2019).
Del objeto de estudio
al conocimiento
contable.
Criterio Libre, 17 (31),
83-109
ISSN 1900-0642

Del objeto de estudio al conocimiento contable

Alcides Avellaneda Bautista

DEL OBJETO DE ESTUDIO AL CONOCIMIENTO CONTABLE*

FROM THE OBJECT OF STUDY TO ACCOUNTING KNOWLEDGE

DO OBJETO DE ESTUDO AO CONHECIMENTO
CONTABILÍSTICO

DE L'OBJET D'ÉTUDE À LA CONNAISSANCE COMPTABLE

ALCIDES AVELLANEDA BAUTISTA**

RESUMEN

En este trabajo se reflexiona sobre la relación entre el objeto conocido por la contabilidad y el que debiera ser objeto de su conocimiento. El propósito es explicitar cuál corresponde a su identidad y lograrlo significaría ampliar los caminos de la investigación contable y fortalecer nuevas áreas de aplicación. El análisis de la información recolectada no requirió cuantificaciones, sí el apoyo en la lógica. Mediante investigación documental de tipo exploratoria se recopilaron muestras conceptuales de trabajos de tratadistas que de alguna manera se han referido a esta temática enfocando el marco histórico de la contabilidad.

PALABRAS CLAVE:

campo del conocimiento contable, fenómenos patrimoniales, objeto histórico de la contabilidad.

CLASIFICACIÓN JEL:

M14, M21, M40.

ABSTRACT

This paper reflects on the relationship between the object known by accounting and the one that should be the subject of its knowledge. The purpose is to explain what corresponds to your identity and to achieve

* Artículo resultado de investigación.

** Magíster en contabilidad; magíster en educación; especialista en revisoría fiscal; especialista en ciencias tributarias; contador público; académico certificado en contaduría pública por ANFECA, México. alcidesunilibre@hotmail.com

this would mean expanding the paths of accounting research and strengthening new areas of application. The analysis of the information collected did not require quantifications, but the support in logic. Through documentary research of an exploratory type, conceptual samples of the work of writers who in some way have referred to this theme were collected, focusing on the historical framework of accounting.

Keywords: field of accounting knowledge, heritage phenomena, historical object of accounting.

JEL classification: M14, M21, M40.

RESUMO

Neste artigo se reflete sobre a relação existente entre o objeto conhecido pela contabilidade e o que deveria ser objeto de seu conhecimento. O propósito é explicitar qual é sua identidade. Alcançá-lo significaria ampliar os caminhos da investigação contábil e fortalecer novas áreas de aplicação. A análise da informação recolhida não requereu quantificações, mas sim o apoio na lógica. Através de pesquisa documental de tipo exploratório recolheram-se amostras conceituais de trabalhos de tratadistas que de alguma forma se referiram a esta temática enfocando o marco histórico da contabilidade.

Palabras chave: campo do conhecimento contábil, fenômenos patrimoniais, objeto histórico da contabilidade.

Classificação JEL: M14, M21, M40.

RESUME

Cet article traite de la relation entre l'objet connu par la comptabilité et celui qui devrait faire l'objet de sa connaissance. Le but est d'explicitier son identité. Cela signifierait élargir les voies de la recherche comptable et renforcer de nouveaux domaines d'application. L'analyse des informations recueillies n'a pas exigé de quantifications, mais a nécessité un appui logique. Des travaux de recherche documentaire exploratoire ont permis de recueillir des échantillons conceptuels de travaux de traitants qui, d'une manière ou d'une autre, ont abordé cette question dans le cadre historique de la comptabilité.

Mots clés: domaine de la connaissance comptable, objet historique de la comptabilité, phénomènes patrimoniaux.

Classification JEL: M14, M21, M40.

INTRODUCCIÓN

La presencia de la contabilidad en la humanidad es innegable. Su evolución es inherente a los procesos culturales de los pueblos, especialmente en lo relacionado con la producción, circulación, consumo y control de bienes y servicios, de lo cual da fe la abundante información sobre prehistoria e historia de las diferentes sociedades que se han beneficiado de ella. Es decir, la contabilidad existe históricamente.

Sobre qué es la contabilidad (su ontología), se dio razón en un estudio publicado en 2017, diciendo que la *contabilidad* es un *ente* compuesto por tres grandes unidades integradas por conjuntos de elementos *esenciales*: *concepto, lenguaje y fenómeno*. Si faltare una sola de tales unidades, no existiría la contabilidad. Estos tres elementos a su vez son estructurales, sistémicos y tejen redes de alta complejidad (Avellaneda B., 2017, pp. 119-127)¹, entonces, como *ente* y siguiendo a RAE (Real Academia Española, 2001, p. 927), la contabilidad *es un ser de razón*.

En cuanto a la etimología, la palabra contabilidad proviene del latín *computabilis*, término relacionado con *conta*: *cuenta*, y *computäre*, que significa numerar o computar las cosas considerándolas como unidades homogéneas; hacer o formar cuentas según las reglas de la aritmética. Gramaticalmente dicha palabra está compuesta por la raíz *conta* y el sufijo *bilidad* para obtener el sustantivo *contabilidad*. Por tanto, *la contabilidad es, existe* y tiene un nombre de amplia trayectoria histórica con el que se le conoce.

De otra parte, contrario a la argumentación que hasta hace poco tiempo se sustentaba según la

cual la contabilidad no tiene principios naturales, hoy se puede afirmar que sus fenómenos se originan en principios naturales. Uno de ellos, conocido y debatido en los círculos científicos, es el de la *dualidad*: no existen magnitudes patrimoniales propias sin que existan otra u otras de naturaleza acreedora, así como en el mundo físico, según la teoría atómica de Bohr, no existe el positivo sin el correspondiente negativo. Es propio de la contabilidad mostrar en los fenómenos patrimoniales ese equilibrio entre positivo y negativo conocido como balanza.

Sin embargo, la dualidad no es el único principio natural, pues recientemente se demostró que *el dato* que sirve de insumo a la contabilidad, que le da su naturaleza de fenómeno contable y con el que se estructura el objeto de estudio de la ella, tiene su origen en aquella facultad natural de las personas, conocida como *decisión*. como parte fundamental e inherente a las decisiones relacionada con fenómenos patrimoniales, emerge el dato que sirve de insumo a los procesos contables. En el momento puntual de tomar la decisión, ella se manifiesta llevando como parte natural dicho dato y en ese punto, no es posible separarlo o modificarlo de la decisión. Por ello se le denominó *autonomía de la información como principio contable* (Avellaneda B. C. A., 2016).

Pero el origen del dato contable no es el único factor natural, porque una vez emergido a la realidad mediante la decisión, dicho dato circula inherente también a la información relacionada con los objetos de la decisión y con sus fenómenos derivados. Por ello, es normal formular preguntas como: cuántas unidades vendió, a qué precio; cuántas unidades se produjeron, a qué precio están esas unidades en el mercado, etc. Es decir, que el onto contable trasciende de una facultad natural a la naturaleza de los mercados y a la costumbre social o individual de consumo, y aún más: después de consumidos o destruidos los bienes, quedan los registros y la información contable como prueba de su existencia (historia de la cultura de producción, circulación y consumo o acumulación de patrimonios).

¹ Por economía de espacio, en este artículo no se incluye la explicación de los elementos enunciados, pero se invita a las lectoras y lectores a visitar la referenciada publicación en la dirección: www.unilibre.edu.co/bogota/pdfs/2017/ciclos-de-operaciones-finan...

La existencia y manifestaciones reales de la contabilidad como parte de la evolución humana ha configurado su campo específico, que forma parte del complejísimo tejido del universo de conocimiento. Universo este que la inteligencia humana ha dividido y clasificado según los objetivos de utilidad para la sociedad, y que ha denominado campos de la ciencia.

La parte operativa de la contabilidad tiene disímiles definiciones que van desde el arte de llevar las cuentas o como instrumento al servicio de la administración, del derecho y de la economía, hasta proponerla en categoría de **ciencia aplicada** (Mejía Soto, Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich, 2004, P. 74), sin que se vea definido un objeto de estudios que le de identidad en el campo de las ciencias. No obstante, en todas sus manifestaciones se ven vinculados los fenómenos patrimoniales, lo cual motivó la presente investigación. La pretensión es conocer si en tales fenómenos pudiera estar el objeto que le dé identidad a este campo de conocimiento.

De otra parte, *patrimonio* es una palabra que al escucharla inspira relación con conceptos como propiedades, pertenencia, derechos, bienes de familia, riqueza, y otros. Sin embargo, sus manifestaciones son tan abarcativas y complejas que conforman verdaderos fenómenos en grandes áreas de diferentes disciplinas como la sociología, la cultura, el derecho, la administración y la contabilidad, entre otras. Cada una de ellas los estudia desde la identidad de sus propios campos de conocimientos.

¿Son los fenómenos patrimoniales el objeto de estudio que identifica a la contabilidad?

Hipótesis: *históricamente* la contabilidad ha realizado su quehacer en el ámbito de los *patrimonios* y, por tanto, este pudiera ser el objeto de identidad de este campo de conocimiento.

Objetivo: *identificar el objeto de estudio de la contabilidad*, con base en su quehacer en la humanidad.

Objetivos específicos: a) *hacer* un muestreo del quehacer contable, tomado por segmentos de la historia de la contabilidad; b) *reflexionar* sobre los criterios definitorios de algunos autores que han hecho propuestas en este sentido; c) *intentar* una argumentación relacional sobre el objeto identificado.

Se sabe que la contabilidad tiene tanta existencia como la humanidad misma, forma parte de la historia de los pueblos en su visión de representar los modos de producción y hacer narrativa de las relaciones sociales y de los modos de producción con la misión de informar. Aun así, los estudiosos no han precisado su ontología; esa puede ser una razón para que en la contabilidad exista dificultad en la distinción entre el objeto de conocimiento o representación y un objeto conocido (Chulia, 2016) que generalmente es resultado del quehacer y no el objeto mismo.

Aún no se han consolidado los valiosos esfuerzos de algunos investigadores preocupados por lograr tal distinción, entre ellos el trabajo del profesor Mejía Soto y su equipo de coinvestigadores, quienes levantaron un inventario de 64 propuestas y con la suya, 65, intentando identificar el objeto de estudio de la contabilidad (Mejía Soto, Montes Salazar, & Mora Roa, 2013, p. 63).

De esas 65 diferentes propuestas inventariadas, menos de 3, 1% (2 de ellas) relacionan en forma directa al *patrimonio* como objeto de estudio de la contabilidad. Teniendo en cuenta que existen la escuela patrimonialista, fundada por Fabio Besta, y la neopatrimonialista, fundada por Antonio Lopes de Sá, y dada la rareza del citado dato estadístico, se justifica emprender todo estudio que contribuya al esclarecimiento de la ontología de la contabilidad.

Mediante investigación documental exploratoria en el campo de las ciencias sociales, apoyado en el método deductivo, mediado por el análisis histórico y por la lógica, se busca *identificar* la función principal desempeñada por la contabilidad

a través de la historia de la humanidad, motivada a lograr una aproximación al objeto de identidad científica de la contabilidad. Los resultados del estudio pudieran, entre otras cosas, abrir las puertas para profundizar en áreas poco exploradas, reconocer otras áreas que perteneciendo a su dominio aún no se han abordado, encontrar nuevas conexiones interdisciplinarias, adoptar nuevas formas de trabajo transdisciplinario, todas ellas necesarias para el fortalecimiento de los aportes de este campo de conocimiento a la sociedad, destinataria final de los resultados de toda ciencia.

1. MARCO EVOLUTIVO DE LA CONTABILIDAD

1.1 RECOLECCIÓN DE LA INFORMACIÓN Y REFLEXIONES

Se aborda el estudio teniendo en cuenta que la variable tiempo en la evolución de la humanidad se ha representado por etapas, así: prehistoria (todas las épocas antes de la historia humana), e historia (a partir de la existencia de registros escritos). La historia se representa por edades (Antigua, Media, Moderna y Contemporánea (Cumbre, 1977. Pp. 284-288). La misma línea de tiempo aplica para el estudio de la evolución de la contabilidad, por ser esta inherente a la evolución humana, según lo demuestran los estudios de arqueólogos y antropólogos.

Tradicionalmente a la contabilidad se le ha reconocido actuando con los agentes sociales: inicialmente atendiendo la necesidad de contar para el control y para *informar* resultados del intercambio entre los individuos y entre los pueblos prehistóricos (evidenciados en los pictogramas de cavernas y otros descubrimientos arqueológicos).

Una vez inventada la escritura, la contabilidad atiende la necesidad social de registrar y narrar

los hechos con fines de control público (Franco, Las Leyes de Hammurabi, 1962). La narrativa de los hechos, como parte de la cultura socioeconómica forma parte de las representaciones sociales (Piñeros Ramirez, 2008), llevar la historia de los negocios ha sido una de las manifestaciones en el quehacer contable, enfatizado a partir de la Edad Media, e intensificada con la difusión de la partida doble en la Edad Moderna. El quehacer contable se complejiza en la medida en que lo hacen las empresas, siendo su *producto misional la información* para la toma de decisiones. No se sabe de algún pueblo que no haya usado de alguna manera la contabilidad.

Se trata entonces de la innegable presencia de la contabilidad en las expresiones culturales de los pueblos, desde unos diez mil años antes de nuestra era, cuyas evidencias están contenidas en fichas de arcilla, y pictogramas sumerios que datan de 8 mil años antes de la era cristiana (*Op. cit.*, p. 53) y que son expresiones de las técnicas de *representación* usadas por entonces. ya fuera en forma de sistemas de control, ya como narrativa de la transformación de materias primas en bienes y circulación de la producción, de su consumo, o como representación de la acumulación de riqueza de los individuos, de las comunidades o de las naciones, evidencias estas sustentadas con estudios antropológicos y arqueológicos como los de Denise Schamandt-Besserat y otros tratadistas, referenciados por Suárez y su equipo de nueve investigadores (Suárez Pineda J. A., 2004. Pp 7-53).

Todos los estudios relacionados con la temática aquí propuesta apuntan a que la contabilidad durante su existencia lo que hace es satisfacer la necesidad humana de contar (medir), valorar (cualitativa y cuantitativamente), representar (en lenguaje simbólico, actualmente lenguaje alfanumérico) y evaluar (para controlar), fenómenos relacionados con la vida social de los pueblos en asuntos patrimoniales. Así, por ejemplo, refiere Gabriel Franco que en el Código de Hammurabi se encuentran abundantes referencias a contratos de arrendamiento de

bienes y servicios, mercaderes, propiedades, herencias, dotes para el matrimonio y muchas otras referencias a derechos patrimoniales, a la propiedad privada como a sus dinámicas patrimoniales. También refiere el autor que en la época de Hamurrabi (1722-1686 a. C.) el uso del dinero era escaso, por lo que se realizaban transacciones con contraprestaciones en especie (es decir, en valores cualitativos de equivalencia) (Franco, 1962, Pp 332 y 333). En dicho código (nomenclador 93, p. 342), prescribe sanción a los comerciantes que no escriban las operaciones en las tablillas (de contabilidad) y el pago debía hacerse en trigo al doble de la cantidad que generó la sanción (actualmente en Colombia también en el Estatuto tributario están prescritas las sanciones por no llevar contabilidad).

Al decir del profesor Rafael Franco Ruiz, la contabilidad surge como necesidad social de control y distribución de la producción y que en sus orígenes utilizó múltiples unidades de medida, para cumplir la *función de representación* de los objetos de información, "siendo su objeto fundamental el control" (Franco Ruiz, 2004). Los bienes y servicios, los arrendamientos, las propiedades, las herencias, el dinero, los derechos y demás bienes tangibles e intangibles son elementos que conforman el concepto de *patrimonio* (Ediciones Trebol, S. L., 2011, p. 714); luego es fácil visualizar que el quehacer contable siempre ha estado enfocado en el patrimonio.

1.2 TRABAJO DE CAMPO - MUESTREO

En el caso del proceso cualitativo, como dicen Hernández Sampieri *et al.*, "la muestra, la recolección y el análisis son fases que se analizan de manera simultánea" (Hernández Sampieri, Fernández Collado, & Baptista Lucio, 2014, P. 8). En el proceso de búsqueda en la red y en fuentes físicas, se tomaron al azar y acopiaron en carpeta electrónica, diez muestras para analizar el quehacer contable durante las edades: antigua, media, moderna y contemporánea, hasta nuestros días. Por cada muestra se hace un

breve análisis con interpretación en la dimensión de tiempo actual (siglo XXI).

1. **Edad antigua.** Como evidencia de la contabilidad aplicada en lo forense, se toma el caso de Marco Tulio Cicerón, 106 a.C. - 43 a.C), jurista y héroe romano, famoso por su oratoria, entre sus discursos en el senado se encuentran las *catilinarias*. Cicerón, con la contabilidad como fuente probatoria en materia fiscal, defendió a un funcionario del tesoro público acusado de mal manejo del *Fondo de la República*. Sustentó cómo Fonteio (una autoridad en manejo de cuentas) llevaba sus cuentas de manera en todo similar a las del acusado, quien anotaba las entradas y salidas del mes (Avellaneda Bautista, Bernal Avendaño, & Cuan, 1993, p. 6).

Análisis. Si se tiene en cuenta que *tesoro* (De Gispert & et, al, 2010, p 575) es sinónimo de *hacienda* (Bueno, Foronda, & Alboukrek, 2001, P. 508), pero *hacienda* es sinónimo de *patrimonio* (Gispert, Op. Cit, p. 442), entonces se tiene que *tesoro* = *hacienda*, y también se tiene que *hacienda* = *patrimonio*, y en consecuencia, por ley transitiva de la matemática, *tesoro* = *patrimonio*. En el caso, *tesoro público* = *patrimonio público*.

De otra parte, las entradas y salidas en las cuentas representan movimientos de bienes o servicios expresados en términos de dinero, y tanto unos como otros son expresiones del patrimonio en *movimiento* (Durán & et, al, 2008, p. 1456), dado que *movimiento* = *dinámica* (Real Academia Española RAE, 2001, p. 825), entonces se trata de *dinámicas patrimoniales* representadas en términos de valor económico. Por tanto, en la dimensión de tiempo (edad antigua) en que vivió Cicerón, la contabilidad cumplía funciones de representaciones patrimoniales, tanto en lo estático como en lo dinámico. En este caso cumplía funciones probatorias de dinámicas patrimoniales en lo fiscal para efectos forenses.

2. **Edad Media.** Viajes de Marco Polo. Llama la atención la referencia que Marco Polo hace en sus libros, describiendo la moneda que se usaba en China, imperio del Gran Kan: Marco Polo no solo habla del papel moneda, como moneda en China desde finales del tercer milenio a.C., constituyendo probablemente la primera moneda económica utilizada en forma masiva por la humanidad (Figura 1). La moneda funcional es elemento de medida y de valoración contables.

Figura 1. Monedas de China y Mongolia con el retrato de Marco Polo.



Fuente: <http://numisarchives.blogspot.com/2015/01/aportaciones-numismaticas-en-la-obra-de.html>.

Análisis. Se sabe que Marco Polo fue comerciante veneciano y que los comerciantes llevaban contabilidad. De hecho, fue en Venecia en donde más se desarrolló la contabilidad. La moneda china evidencia el manejo del dinero y, por tanto, la medición y valoración en términos de dinero. El dinero es una expresión de la cultura comercial para representar el comercio de bienes y servicios, y estos en conjunto conforman patrimonio de quienes los poseen para negociar con ellos.

3. **Edad Moderna (Renacimiento).** Se toma una referencia a los aportes de Luca Pacioli a la contabilidad. Según el trabajo de Cano, Restrepo y Villa (2017), el trabajo de Pacioli participó de la gran revolución del comercio en el siglo XV, pues al difundir el sistema contable de partida doble, permitió que este se utilizara para llevar con más detalle y precisión las cuentas, conocer la responsabilidad de los socios mercantiles y ejercer control a distancia sobre los negocios, entre otras muchas ventajas sustentadas en

Al decir del profesor Rafael Franco Ruiz, la contabilidad surge como necesidad social de control y distribución de la producción y que en sus orígenes utilizó múltiples unidades de medida, para cumplir la función de representación de los objetos de información, “siendo su objeto fundamental el control” ...

la contabilidad (Cano Morales, Restrepo Pineda, & Villa Monsalve, 2017).

Análisis. Las dinámicas de comercio son dinámicas patrimoniales. Las funciones contables y su producto misional en la información permiten a sus usuarios tomar decisiones con relación a los fenómenos patrimoniales. En este caso, la relevancia está en el control como objetivo de la contabilidad, además de todos sus beneficios originados en la medición, la valoración, la representación (ahora mediante la partida doble) y la evaluación.

4. **Época de la Colonia.** En 1737 el Rey Felipe V, mediante las Ordenanzas de Bilbao, emite normas para regular el comercio en España y en sus posesiones en América (colonias). Ordena que los libros de comercio que deben llevarse son: Borrador, Diario, Mayor y Copiador de cartas; y, que todos los comerciantes que deben elaborar un balance y estado de sus dependencias por lo menos cada tres años, lo cual quedará registrado en cuaderno aparte (hoy libro de inventarios y balances) (Suárez Rivera, 1990. pvii), antecedente normativo de la contabilidad en lo que fue el Nuevo Reino de Granada.

Análisis. Es indudable que la contabilidad se encarga de la representación de los patrimonios para lo cual hace la recolección de datos, su clasificación, medición de los hechos, valoración, representación en registros contables y los informa en los balances y demás estados contables y financieros; da cuenta y razón de los fenómenos patrimoniales estáticos (reflejados en los balances), los que se ponen en movimiento, y de los resultados en acumulación o desacumulación (ganancias o pérdidas), también del consumo, destrucción, transformación y construcción de patrimonios (estados de costos de producción, costos de prestación de servicios, estado de las variaciones o de flujos de caja, entre otros estados financieros).

5. **Jorge Tua Pereda (1982)**, en su tesis doctoral presenta la historia de los principios contables, para lo cual describe la participación del American Institute of Accountants (A.I.A.), la American Accounting Association (AAA) y otras entidades que han intervenido en la normalización de la contabilidad (Tua Pereda & Cañibano Calvo, Principios y Normas de Contabilidad. Historia, Metodología y Entorno de Regulación contable -Tesis Doctoral, 1982). En sus deducciones históricas hace referencia a algunas de las áreas que han sido atendidas por la contabilidad (financiera, costos, gestión, control, otras), y referencia las normas que han regido a la contabilidad, especialmente durante el dominio del paradigma de los principios contables de general aceptación.

Análisis. Si bien en su tesis doctoral el Dr. Perea no expresó cuál pudiera ser el objeto de la contabilidad, sí lo reconoció en su trabajo publicado en 2012, al decir que

Entonces, el papel (léase *objeto*) de la contabilidad parece claro: diseñar instrumentos que faciliten, en el marco de la adecuada confianza, la información adecuada para la administración y control de aquellos factores, de manera que abarque tanto el *capital financiero* como el *capital humano e intelectual* y los *recursos naturales*. (Tua Pereda, 2012, p. 105)

No compartimos que el objeto de la contabilidad sea diseñar instrumentos, cuando en su tesis predomina la identificación del producto misional contable: *la información*, y que en la extensión de las 866 páginas que componen la obra se puede obtener como factor común, que la contabilidad se dedica a la medición, valoración, representación y evaluación de los hechos económicos que realizan los agentes sociales. Como se ha dicho, tales hechos son dinámicas patrimoniales, las que en sentido amplio son parte de los fenómenos patrimoniales,

no queda otra opción que concluir que la contabilidad se ocupa de los fenómenos patrimoniales.

6. El doctor en economía y profesor de contabilidad **Carlos Mallo Rodríguez**, sustenta que:

El objeto o campo material de la contabilidad es compartido por otras ciencias, ya que esto sucede en varios dominios científicos y no es esencial para su autonomía, que depende del objeto formal. Este objeto material de nuestra ciencia está constituido por la realidad económica, lo que la sitúa entre las ciencias empíricas referidas al ser humano en lo que respecta a sus actividades económicas. (Mallo Rodríguez, 1991. p. 38)

Análisis. Como se puede apreciar, para el referido autor la contabilidad es una ciencia empírica y su objeto material es “la realidad económica”. Respetuosamente, nos parece bastante genérico e impreciso este concepto, principalmente porque, según Astudillo y Paniagua, la economía reclama la realidad económica como parte de su objeto de estudio (Astudillo & Paniagua, 20013). Si bien un mismo objeto puede ser estudiado por diferentes ciencias, cada una de ellas debe atender fenómenos específicos de su campo de conocimiento (Ramírez V., 2009), lo cual, en concepto de la comunidad científica, sí es esencial para su autonomía. En cuanto a que sea ciencia empírica, esta sería su categoría pero si solo se tiene en cuenta el área técnica a la que tradicionalmente se ha dedicado, olvidando que también tiene teorías y pensamiento contable y que al igual que la economía y otras ciencias, también se vale de la matemática y la estadística para hacer mediciones y representaciones, tiene axiomas (Coelho Da Rocha, 2004. P. 134) y principios naturales, como es el de la “Autonomía de la Información” (Avellaneda Bautista & Borda Árias, Propuesta de un

modelo determinístico para la estimación de la fidelidad de la información contable, 2018. Pp 72 y 73). Pero la afirmación de Mallo Rodríguez no está desenfocada, si se tiene en cuenta que, mediante la propiedad, la realidad económica se plasma en hechos patrimoniales, como se ve más adelante. Desde esa concepción, la disertación torna a su epicentro: el objeto de estudio de la contabilidad son los fenómenos patrimoniales.

7. La doctora **Elsa Beatriz Suárez Kimura**, en su tesis doctoral hace una excelente exposición sobre los sistemas de información contable, proponiendo que “la presentación de aportes desde la teoría contable que contribuyan a que los sistemas de información de las organizaciones, puedan cumplir con su papel de apoyo a la toma de decisiones (...), el control (...), y la proyección de acciones futuras” (p. 5); igualmente, en su propuesta (p. 14), dice que “gran parte de los fundamentos del actual desarrollo en materia de sistemas de información contable se halla enraizada en la identificación de necesidades compartidas por varias disciplinas en torno a la vida del ente y la gestión de su patrimonio” (Suárez Kimura & Fronti de García, 2007. Pp 5 y 14). La doctora Suárez enfoca su estudio a la importancia de la información contable para la toma de decisiones y para la proyección de acciones futuras, denota también que la información contable actúa interdisciplinariamente para atender las necesidades relacionadas con la gestión del patrimonio de los entes. Valioso argumento, pues no existe alguna disciplina que no requiera interactuar con otras en desarrollo de su objeto de estudio.
8. El pensamiento contable del profesor argentino **Carlos Luís García-Casella**, fue interpretado por los autores Mejía-Soto, Montes-Salazar y Dávila Giraldo (2011) de cuyo trabajo extraemos el concepto sobre el objeto de estudio de la contabilidad. Concluyen los autores en su estudio que para García-Casella:

Si bien es cierto que la contabilidad puede ser la ciencia del patrimonio, no compartimos que la hacienda sea el único escenario en el que ocurren todos los fenómenos patrimoniales, debido a que hacienda es subconjunto de los fenómenos patrimoniales; muchos de ellos no ocurren en el ámbito hacendal, por ejemplo, los patrimonios culturales, o los patrimonios deportivos, que también están en el dominio contable. Por lo demás, el fundador de la escuela patrimonialista de la contabilidad demostró cuál es el objeto de estudio de la contabilidad.

La contabilidad es la *ciencia social aplicada* que estudia la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza controlada por las organizaciones, utilizando diversos métodos que le permiten evaluar el control múltiple que la organización ejerce sobre la mencionada riqueza, con el fin de contribuir a la acumulación, generación, distribución y sostenibilidad integral. (Mejía-Soto, Montes-Salazar, & Dávila-Giraldo, 2011, p. 159)

Análisis. Si cotejamos el concepto seleccionado por los autores, con la definición de tecnología reconocida por la Comisión Nacional de Investigación Científica y Tecnología, CONICYT, encontramos que: "Tecnología. Conjunto de teorías y de técnicas que permiten el aprovechamiento práctico del conocimiento científico" (CONICYT. Comisión Nacional de Investigación Científica y Tecnológica, 2008). En tanto que para Lizardo Carvajal la tecnología "es la ciencia que estudia los conocimientos incorporados y desincorporados en los objetos, procesos y, por supuesto en las personas"; y la decisión 85 del Pacto Andino, citada por el mismo autor, define tecnología como "el conjunto de conocimientos indispensables para realizar las operaciones necesarias para la transformación de insumos en productos, el uso de los mismos, o la prestación de servicios" (Carvajal, 1998, p. 17). Podemos concluir entonces que la definición de contabilidad dada por García-Casella, seleccionada por los autores antes referidos, corresponde al concepto de *tecnología*, es decir es *ciencia social aplicada*, según los conceptos de CONICYT y de Lizardo Carvajal.

De otra parte, reconocer también que incluir en el concepto la *existencia* y *circulación* de la riqueza incluye dos de las dinámicas patrimoniales, pero deja por fuera dinámicas como: destrucción, construcción, transformación, acumulación y consumo, las que también son

objeto de estudio de la contabilidad y también lo es de la economía desde su quehacer, como lo dice Pérez: “El objeto de estudio de la economía viene a estudiar las relaciones sociales de la producción, distribución y consumo de los bienes y servicios” (Perez Melayo, 2003). Este concepto muestra la interdisciplinariedad de los fenómenos patrimoniales, como lo observan los autores antes referidos.

9. Para **Richard Mattessich**, estudiado por el profesor Mejía Soto, el objeto de estudio de la contabilidad es “el medir los factores de riqueza en una entidad económica”, “el flujo de la riqueza económica en cuanto a su creación, distribución y destrucción” (Mejía Soto, Pensamiento contable de Richard Mattessich, 2005. P. 157).

Análisis. El ingeniero mecánico y doctor en economía Richard Mattessich, aportante de elementos que permitieron a algunos críticos considerar la disciplina contable como ciencia social, quizá llegó a identificar que el flujo de la riqueza económica es el objeto de ocupación de la contabilidad, por su formación doctoral en economía. Sin embargo, es de considerar que en las regiones en donde la contabilidad es tenida por disciplina profesional, como es el caso de Latinoamérica, no es fácil aceptar que tal sea su objeto de estudio, máxime cuando es la economía la que lo reclama como su objeto de estudio. No obstante, reconociendo que por el trabajo de tan insigne académico la contabilidad pasó a estar bajo el escrutinio de la investigación científica, podemos estar de acuerdo en que las dinámicas que Mattessich denomina **flujo de riqueza económica** contablemente **corresponden a las dinámicas patrimoniales**. Esto, debido al concepto de teorías de las representaciones sociales (Materán, 2008, pp. 246 y 247) aplicable en este caso de manera transdisciplinaria.

10. **Vicenzo Masi**, reconocido como fundador de la escuela patrimonialista de la con-

tabilidad, definió la **contabilidad como la ciencia del patrimonio hacendal**, en sus estados estáticos y dinámicos y en sus aspectos cualitativo y cuantitativo. Entendiendo por hacienda el escenario en que ocurre la producción, distribución y consumo (Masi, 1943).

Análisis. Si bien es cierto que la contabilidad puede ser la ciencia del patrimonio, no compartimos que la hacienda sea el único escenario en el que ocurren todos los fenómenos patrimoniales, debido a que hacienda es subconjunto de los fenómenos patrimoniales; muchos de ellos no ocurren en el ámbito hacendal, por ejemplo, los patrimonios culturales, o los patrimonios deportivos, que también están en el dominio contable. Por lo demás, el fundador de la escuela patrimonialista de la contabilidad demostró cuál es el objeto de estudio de la contabilidad.

11. **Fernando Martín Ámez**, coordinador de la primera edición del *Diccionario de Contabilidad y Finanzas*, en el que se define contabilidad como la

... rama de la ciencia empresarial que trata sobre la forma de registrar las variaciones que experimentan los patrimonios de las empresas, sociedades, comerciantes individuales, instituciones públicas o privadas (...) es en definitiva, una forma de reflejar ordenadamente las variaciones patrimoniales con el objeto de llevar un control exacto de todas las operaciones así como de los resultados que éstas arrojan, permitiendo al empresario tener toda la información posible para que le sirvan como punto de referencia en las decisiones que sobre la empresa ha de tomar. (Cultural, S.A., 1999, p. 48)

Análisis. El diccionario especializado aquí referido ubica la contabilidad en la categoría de “*ciencia empresarial*” que trata de las

“*variaciones patrimoniales*” para generar información para el “*control*” patrimonial y la toma de “*decisiones*”. Estudiemos

este concepto bajo la separación de sus componentes, analizándolos mediante preguntas y respuestas de sentido lógico.

Tabla 1. Clasificación y análisis de la definición de contabilidad, dada por cultural.

Preguntas ontológicas: el concepto de Cultural, S.A.	Respuestas
¿A quién se refiere? (sujeto)	A la contabilidad
¿Qué es la contabilidad? (existencia)	Ciencia empresarial
¿Cuál es su objeto de estudio? (su quehacer)	Las variaciones patrimoniales
¿Cuál es el objetivo del trabajo de la contabilidad? (misión)	Generar información
¿Para qué? (utilidad)	Para coadyuvar en el control y ser base en la toma de decisiones
¿Quién se beneficia de sus productos?	Los empresarios, la sociedad y el Estado

Fuente: elaboración propia.

El concepto analizado es quizás uno de los más cercanos a la pretensión del presente estudio. Sin embargo, limita el campo contable a la empresa, siendo que la contabilidad cuenta con un amplio universo para actuar, pues su escenario está formado por las

dimensiones: territorio, población, economía, cultura, sociedad y tiempo, sus principales funciones son la medición, la valoración, la representación y la evaluación, y sus dinámicas son de alta complejidad como se aprecia en la siguiente tabla.

Tabla 2. Representación de las dimensiones y funciones tecnológicas de la contabilidad.

(D) Dimensiones	Territorio	Población	Economía	Sociedad	Cultura	Tiempo
(F) Funciones						
Medición	Población	Territorio	Territorio	Territorio	Territorio	Histórico Concomitante Predictivo
Valoración	Economía	Economía	Población	Economía	Economía	
Representación	Sociedad	Sociedad	Sociedad	Población	Sociedad	
Evaluación	Cultura	Cultura	Cultura	Cultura	Población	
F * D =	Escenario	Contexto	Dinámicas	Actores	Expresiones	Factor de existencia

Fuente: elaboración propia, con base en la matriz contamétrica de Franco.

Como se observa en la tabla 2, la cultura socioeconómica de los pueblos se manifiesta en sus dinámicas patrimoniales (producción, circulación, consumo y acumulación –positiva y negativa– y en relación con el territorio y con el tiempo).

Todos tienen relación con la contabilidad, por corresponder a bienes o servicios que se reconocen como propiedad de alguien, es decir, corresponden a los patrimonios de los agentes sociales, según la correlación analizada en el siguiente acápite.

1.3 CORRELACIÓN ENTRE LOS CONCEPTOS OBSERVADOS Y EL OBJETO DE OBSERVACIÓN

Se presenta a continuación una tabulación de los diez conceptos observados, para demostrar mediante la relación lógica la correspondencia que cada uno de esos conceptos tiene con los *fenómenos patrimoniales* (objeto de observación). En la primera columna se relacionan los nombres de los autores, en la segunda columna se aísla la síntesis de cada uno de los diez conceptos referenciadas y en la tercera columna, operativamente se relaciona cada síntesis con el patrimonio, que es el objeto de observación.

Tabla 3. Relación de los conceptos observados, con el objeto de observación.

Autor	Concepto observado	Comentarios (objeto de observación)
1) Marco Tulio Cicerón	Utiliza la contabilidad como objeto probatorio de las dinámicas patrimoniales.	Lo que se ventilaba en la defensa que hizo Cicerón fue el patrimonio del Estado: el tesoro público.
2) Lucca Pacioli	Registrar por partida doble las operaciones mercantiles con detalle y precisión.	Las operaciones mercantiles son dinámicas patrimoniales.
3) Rey Felipe V	Mediante las ordenanzas de Bilbao ordenó llevar libros de contabilidad y elaborar cada tres años un balance para ejercer control fiscal.	Las actividades comerciales son dinámicas patrimoniales
4) Jorge Tua Pereda	La contabilidad atiende áreas financieras, costos, gestión, control y otras. La <i>información</i> predomina en la tesis doctoral como quehacer contable	Atender las áreas financieras, y costos son actividades de representación patrimonial, y la gestión consiste en actividades humanas (patrimonio intelectual y capital (patrimonio) humano
5) Carlos Mallo Rodríguez	El objeto material de la contabilidad es la realidad económica.	La realidad económica se representa contablemente mediante el patrimonio.
6) Elsa Beatriz Suárez Kimura	La <i>información</i> relacionada con la gestión del patrimonio es el objeto de la contabilidad.	La información es el resultado de los procesos contables. La información contable y financiera contiene representaciones de los patrimonios.
7) Carlos Luis García-Casella, interpretado por Mejía-Soto, Montes-Salazar, y Dávila- Giraldo.	La contabilidad estudia la valoración cuantitativa y cualitativa de la existencia y circulación de la riqueza	La circulación de la riqueza son las dinámicas patrimoniales.

Autor	Concepto observado	Comentarios (objeto de observación)
8) Vicenzo Masi	La contabilidad es la ciencia del patrimonio hacendal.	El objeto de la contabilidad es el patrimonio hacendal.
9) Richard Mattessich	El objeto de la contabilidad es medir los factores de riqueza en una entidad económica, en cuanto a la creación, distribución y destrucción.	El objeto de la contabilidad es medir factores de riqueza. Es decir, es metodología para conocer la realidad de los fenómenos patrimoniales.
10) Marín Ámez Fernando	La contabilidad es la ciencia empresarial que trata (estudia) las variaciones patrimoniales	Entonces, el objeto de la ciencia es estudiar los fenómenos patrimoniales.

Fuente: elaboración propia.

Queda demostrado con las tablas 1, 2 y 3, que en cualquier época de la historia el quehacer contable está dedicado a atender fenómenos patrimoniales e informar sobre ellos. Consideramos suficientes las muestras presentadas, para ilustrar que el objeto de estudio de la contabilidad son los fenómenos patrimoniales. Sin embargo, se debe contextualizar y precisar el concepto patrimonio, y por tanto, la siguiente sección se dedica a definir ese marco conceptual.

2. EL PATRIMONIO

2.1 MARCO CONCEPTUAL

En esta sección se presentan algunos conceptos sobre patrimonio dados por organismos autorizados y autores reconocidos, con la intención de seleccionar los más universales para demostrar por qué el patrimonio es el objeto de estudio de la contabilidad.

La definición que la UNESCO da a *patrimonio* declara que: “Los Indicadores de la Cultura para el Desarrollo se ajustan al concepto amplio de patrimonio convenido por la comunidad internacional, que abarca los lugares de interés histórico y cultural, los sitios y paisajes naturales y los bienes culturales, así como el patrimonio inmaterial” (UNESCO, 2003, p. 134).

Este organismo multilateral promueve los estándares internacionales para la protección del *patrimonio cultural* de sus 195 países miembros, y por tanto, es uno de los más autorizados para dar una definición de patrimonio y relacionarlo como objeto de estudio de la contabilidad. Los estándares internacionales que promueve para la protección del patrimonio cultural y submarino deben ser tenidos en cuenta para la medición y valoración de este, así como para la evaluación y el control. Los profesionistas de la contabilidad no pueden ignorar que las actividades culturales son también generadoras de riqueza y representables por la contabilidad, por ser fenómenos patrimoniales.

2.2. EL OBJETO DE ESTUDIO DE LA CONTABILIDAD

El International Accounting Standards Committee Foundation (IACSF) es el organismo de mayor actualidad en materia de normas contables. En el Marco Conceptual sobre las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que expidió en 2004, párrafo 47, referido al concepto de estados financieros, este organismo dijo:

Los estados financieros reflejan los efectos financieros de las transacciones y otros sucesos, agrupándolos en grandes categorías, de acuerdo con sus características económicas. Estas grandes categorías son los elementos de los

estados financieros. Los elementos que se relacionan directamente con la medida de la situación financiera en el balance son los *activos*, los *pasivos* y el *patrimonio neto*.

Patrimonio neto es la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos los pasivos. (International Accounting Standard Boards, 2004, p. 67) [el texto original no está cursiva]

Análisis. IACSF establece como norma la denominación de las categorías y de los elementos de los estados financieros. Analicemos este concepto desde la lógica matemática y la teoría de conjuntos, para obtener que:

Por el principio de homogeneidad, la proposición: [*Activo menos Pasivo = Patrimonio Neto*], es verdadera Si y solo Si: Es decir, que los elementos *a*, sean tales que *a* pertenezca a la categoría de Activo *A*, y que esta categoría *A* pertenezca a una categoría mayor, denominada Patrimonio Total *PT*, porque, como dicen Muñoz y Sánchez, es necesario fijar un conjunto llamado universo o conjunto universal, al cual pertenecen todos los elementos de los cuales se habla en un estudio (Muñoz & Sánchez, 1969, pp. 2 y 3). Así mismo, se requiere que los elementos *p*, sean tales que *p* pertenezca a la categoría de Pasivos *Ps*, y que el Pasivo *Ps* pertenezca a una categoría superior denominada Patrimonio de terceros *PTt*.

De no ser así, se estarían sumando conjuntos de diferentes naturalezas para hallar equivalencias en un conjunto no coherente, lo cual no corresponde a la verdad. Así, por ejemplo, no se puede decir que sea verdad la proposición:

5 naranjas - 2 bicicletas = 3 candelabros. De la misma manera, solamente teniendo en cuenta que el Activo es patrimonio de la organización y que el Pasivo es patrimonio de terceros, se puede hablar en términos homogéneos, de Patrimonio Neto como resultado. Esto lo confirma el marco conceptual de IACFS al decir que los estados

financieros son el reflejo (representación) de los patrimonios.

Conclusión. No obstante que se utilizó la lógica matemática para el análisis, cualitativo, queda demostrado que los estados financieros son representación (reflejo) de los fenómenos patrimoniales y de sus estructuras que son gestionadas por las organizaciones (públicas y privadas) y cumplen el equilibrio, como resultado del principio de la dualidad.

2.3 EQUILIBRIO ENTRE MASAS PATRIMONIALES

Los autores Díez y López consideran que la mejor imagen de la empresa es el balance y que la gestión de la empresa debe ir encaminada a mantener la ortodoxia del balance. Esto es: *Activo = Pasivos, que da el equilibrio entre masas patrimoniales*. Objetivo fundamental del Balance, dicen los autores, es mantener el equilibrio de las masas patrimoniales (Díez de Castro & López Pascual, 2001, pp. 10, 11).

Análisis. Obsérvese que los autores reconocen que el objetivo fundamental del balance es mantener el equilibrio de las *masas patrimoniales*. Es decir, que el balance refleja en el activo una masa patrimonial y en el pasivo otra masa patrimonial.

Es decir, que:

$$A \text{ (patrimonio total)} = P \text{ (o pasivo externo)} + Pn \text{ (o pasivo interno)}$$

Donde:

A = Activo total (o patrimonio bruto)

P = Pasivo externo (o patrimonio de terceros)

Pn = Patrimonio neto (o patrimonio de los socios)

Se mantienen en equilibrio por el principio de la dualidad, porque los patrimonios representados en el activo (propiedad) tienen correspondientes acreedores (externo e internos) en el pasivo, como quedó demostrado mediante la lógica matemática.

2.4 CONCEPTO JURÍDICO SOBRE PATRIMONIO

El patrimonio se compone de bienes y derechos; el poseedor del patrimonio es una persona natural o jurídica con obligaciones y derechos. El patrimonio remite a la herencia y a los bienes y derechos de cada heredero y a su finalidad (Morales Ferrer & Daza Coronado, El Concepto de Patrimonio y sus aplicaciones en España, 2016).

Análisis. Al definir patrimonio como conjunto de bienes y derechos, el concepto de Ferrer y Daza se circunscribe a la porción de patrimonio que le pertenece a una persona natural o jurídica. El concepto de persona natural es definido por la ley como “todo individuo de la persona humana cualquiera que sea su edad, sexo, estirpe o condición” (Legis Editores, S.A., 2012, P. 15). Debe tenerse en cuenta que solamente las personas naturales pueden tomar decisiones, pues las personas jurídicas (o morales), son *factos* de la ley, contratos entre personas naturales quienes los hacen existir. Teleológicamente son las personas naturales las destinatarias de los patrimonios como se ve en la ecuación patrimonial: Activo (Patrimonio total) = Pasivo (Patrimonio de terceros) más patrimonio (Patrimonio neto o de los socios).

Ese equilibrio o balanza indica que el patrimonio neto es un pasivo interno o propiedad de los socios; finalmente son las personas naturales las propietarias de los factores de producción, como lo dicen Zarama y Galeano, “La riqueza no se acumula en las personas jurídicas (estas son vehículos de inversión de las personas naturales” (Zarama Martínez & Galeano Daza, 2019, p. xiii).

3. LA PROPUESTA

3.1 MARCO CONCEPTUAL

Se propone que los *fenómenos patrimoniales* constituyan el objeto de estudio de la contabilidad, según el siguiente marco conceptual:

- Una de las funciones culturales que tradicionalmente ha sido atendida por la contabilidad es registrar *la historia* de los negocios, ya sean desarrollados por personas naturales o por personas morales –jurídicas–, su finalidad es brindar *información* veraz y útil acerca de las *unidades patrimoniales* (Manero, 1996, pp. 10 a 27 y 151). La historia da valor a las *expresiones culturales* de los pueblos y narra la cultura de la humanidad. Las expresiones culturales *se consideran patrimonio* y es una construcción jurídica idéntica al patrimonio histórico (Rodríguez Temiño, 2010).
- Concluimos entonces que la contabilidad se ocupa de un segmento importante del *patrimonio cultural* en materia informacional, dimensión esta que ha sido poco estudiada desde la disciplina contable.
- La *información contable*, en lenguaje alfanumérico, *representa* las dinámicas de destrucción, transformación, producción, circulación, acumulación y consumo de bienes y servicios (Brand, 2007, pp. 176, 177). Los conjuntos de bienes y derechos (materiales e inmateriales) o bienes y servicios, *constituyen el patrimonio tangible e intangible* (Cultural, S.A., 1999, p. 192) *de personas y comunidades*, en este trabajo a estas personas y comunidades aquí las denominamos *los agentes sociales*.

Entonces la contabilidad se ocupa de representar socialmente las *dinámicas patrimoniales* bajo normas de general aceptación (*normas implícitas*).

Transpolando las ideas de Castorina, Barreiro y Gracia, “las representaciones producidas

de este modo tienen una función pragmática, lo que constituye, junto a su carácter implícito, la razón principal de su resistencia a ser modificadas" (Castorina, Barreiro, & Gracia Toscano, 2005), y por ello quizás el campo de conocimiento contable se ha mantenido en el área técnica, resistiéndose a cualquier cambio fundamental, estructural o epistémico que lo haga evolucionar hacia la categoría científica. Esta es una de las razones para proponer los *fenómenos patrimoniales* como objeto de estudio de la contabilidad por su relación con las representaciones sociales.

Las representaciones sociales (RS)

Tema fuerte de estudio desde la psicología, la educación y las matemáticas (Castorina, Barreiro y Gracia. Op. Cit. p. 201). Sin embargo, en el ámbito de la interdisciplinariedad, la *representación* también es aplicable de manera transversal en el campo contable. Así, por ejemplo, como está explicado en Avellaneda y Borda, el dato que sirve de insumo a los procesos contables y a su representación social mediante la información se origina de manera natural en *la decisión*. Esta es facultad inherente al agente social decisor y no puede descomponerse en actividades psicológicas más simples. Como fenómeno patrimonial, dicho dato es medible y valorable de manera cuantitativa y cualitativa (Avellaneda Bautista & Borda Árias, 2018). Una vez procesados los datos mediante métodos contamétricos, se convierten en *información*, la que, como se dijo, es la forma de *representación social de los fenómenos patrimoniales*.

En cuanto al concepto **patrimonio**, es el conjunto formado por dos estructuras de diferente carácter, una económica, formada por bienes y derechos, denominado activo, y otra financiera integrada por las obligaciones con terceros, denominada pasivos (Avellaneda Bautista & Ortiz Bojacá, Explicación Contamétrica de las Dinámicas patrimoniales, 2017), y el patrimonio es la representación de la riqueza, según lo demostrado (Avellaneda Bautista C. A., 2009).

Desde el punto de vista jurídico, el concepto patrimonio ha sido tratado por diferentes autores. Por pertinente, citamos a Morales y Daza, quienes sostienen que el concepto de patrimonio existe desde la antigua Roma, que existen distintas características y las diferentes corrientes y opiniones doctrinales y que su concepto jurídico se aborda desde las distintas clases de patrimonio, la responsabilidad y la protección en torno a cada una de ellas. En el siglo XXI está globalizado, y tan complejo que tanto los expertos del derecho como docentes, investigadores y alumnos deben tener unos conocimientos claros y exhaustivos para aplicarlos a la sociedad; que el patrimonio se compone de un conjunto de bienes y derechos; por tanto, el poseedor del patrimonio siempre fue una persona física, con obligaciones y derechos, y en la actualidad también se incluye a la persona jurídica, por lo que esta posee las mismas obligaciones y derechos que la persona física (Morales Ferrer & Daza Coronado, 2016).

Es importante notar, como se viene afirmando, que el patrimonio está compuesto por el conjunto de bienes y derechos que expresan la riqueza de las personas individuales, de comunidades, de naciones y de la humanidad. Que tales bienes y derechos resultan de las dinámicas impulsadas por la decisión de los agentes sociales y que la contabilidad toma de la realidad los datos contenidos en dichas decisiones, los procesa para generar información útil a la toma de decisiones, la difunde para ser utilizada y para dejar memoria o historia de las organizaciones.

Tales procesos se originan en fenómenos sociales complejos que existen en la humanidad y existirán mientras exista el ser humano. Por ello, se debe evolucionar en el estudio de la contabilidad desde la perspectiva de que sus *fenómenos*² constituyen

2 Se acepta la definición dada por el Diccionario Lexus: "Fenómeno. Toda apariencia o manifestación, tanto del orden natural como espiritual". (Ediciones Trebol, S.A. - Lexus Editores, 2011, p. 382).

Es importante notar, como se viene afirmando, que el patrimonio está compuesto por el conjunto de bienes y derechos que expresan la riqueza de las personas individuales, de comunidades, de naciones y de la humanidad. Que tales bienes y derechos resultan de las dinámicas impulsadas por la decisión de los agentes sociales y que la contabilidad toma de la realidad los datos contenidos en dichas decisiones, los procesa para generar información útil a la toma de decisiones, la difunde para ser utilizada y para dejar memoria o historia de las organizaciones.

un campo de conocimiento especializado y que su objeto, históricamente, ha sido atender problemáticas de los fenómenos patrimoniales para representarlos mediante la información necesaria y útil a la sociedad.

Para los fines de este trabajo se entiende por **contabilidad** el campo de conocimiento que se ocupa del estudio de los *fenómenos patrimoniales*, ya sean estos físicos, sociales o culturales, en tanto tales fenómenos estén en las dimensiones: *territorio, población, cultura, economía y tiempo*; y, que sean susceptibles de ser *medidos, valorados, representados y evaluados* (Avellaneda Bautista C. A., 2017).

El concepto **territorio** conforma en sí toda una teoría de alta complejidad y en él están contenidas las demás dimensiones referidas (población, cultura, sociedad, economía y tiempo). Valga invocar aquí el soporte teórico expuesto por la doctora Beatriz Nates Cruz (Nates Cruz, 2011), cuya explicación del concepto *territorio* sirve para ilustrar por qué esta dimensión está en el dominio de la contabilidad. Explica la autora:

- El territorio es multidimensional, participa de las representaciones colectivas, sociales y culturales. Es multiescalonado porque se ubica en diferentes escalas del espacio geográfico: la localidad, la región, y el área del Estado-nación o aquellas de las entidades plurinacionales (debido a que los modos de producción y las relaciones sociales correspondientes son parte de la cultura de los *pueblos*, la práctica de la disciplina contable ocurre en estas categorías).
- El hecho de que el territorio al contrario del espacio físico sea una significación cultural con variedad de implicaciones a nivel social, ha llevado a que se convierta en objeto de estudio de distintas disciplinas. (Una de estas disciplinas es la contabilidad. Sin embargo, no son abundantes o no son

visibles, los estudios contables relacionados con la dimensión territorio).

- La geografía social lo ha abordado como un escenario de poder, de gestión y de dominio del Estado, de individuos, de grupos y organizaciones y de empresas locales, nacionales y multinacionales, conlleva relación de posesión por parte de individuos o grupos, contiene límites de soberanía, propiedad, apropiación. La contabilidad aborda estos fenómenos para estudiarlos y representarlos.
- La autora, citando a Montañez y Delgado (1998), dice que bien puede ser el territorio de un Estado, el de los propietarios de la tierra rural o de los conjuntos residenciales cerrados de las ciudades, o del dominio del mercado de una empresa multinacional (en cada uno de estos componentes territoriales actúa la contabilidad: En el Estado se encuentra la macro contabilidad, en los entes territoriales está la contabilidad gubernamental, en los mercados actúa la contabilidad financiera, la contabilidad de costos, contabilidad de los conjuntos residenciales, o la contabilidad ambiental, entre otras).
- También refiere la autora que la antropología lo aborda (el territorio), como una construcción cultural en donde tienen lugar las prácticas sociales con intereses distintos, con percepciones, valoraciones y actitudes territoriales diferentes, que generan relaciones de complementación, de reciprocidad, pero también de confrontación. (Los fenómenos patrimoniales forman parte de esas prácticas sociales y ellos son estudiados y representados mediante las funciones contables).
- Según la autora, no existe un territorio en sí, solo *existe un territorio para alguien* que puede ser un actor social, tanto *individual* como *colectivo*, que lo incluye desde la planeación y el ordenamiento territorial, hasta el decoro del hogar o el acceso a

los recursos. La territorialidad por su parte es la producción práctica o discursiva de territorio a través de la economía, la religión, la lúdica, los procesos políticos, etc. La territorialidad propicia el sentido de *posesión* y *pertenencia* territorial (para efectos de la contabilidad, se asumen estos como relaciones sociales y los recursos se asumen como los modos de producción. Unas y otros constituyen fenómenos susceptibles de ser estudiados desde el campo contable, pues en las relaciones sociales tiene ocurrencia las decisiones portadoras de datos contables y en los modos de producción tienen lugar los fenómenos cuantificables, valorables, representables y evaluables por la contabilidad).

- Los recursos ejercen una definición básica en a la interacción social a partir de la relación distancia-tiempo-acceso a recursos, a lugares, en concordancia con actividades como diversión, gestiones administrativas, adquisición de bienes, etc. (Encontramos entonces que las dimensiones población, cultura, tiempo, economía, están incluidas en la dimensión territorio y todas ellas son también dominio de los estudios contables en cuanto se puedan representar como fenómenos patrimoniales).
- Para concluir, la autora dice que el territorio se transforma así en principio organizador de la naturaleza y la simbolización de las cosas. De donde la experiencia sobre él, la identidad que le confieren las culturas y sus interpretaciones median en los esquemas de comprensión de la realidad.

Queda así sustentado que el *territorio* es la dimensión principal, contiene a todas las demás antes enunciadas y en ellas tienen lugar los fenómenos patrimoniales. Igualmente queda sustentado que las mencionadas dimensiones son escenarios en donde ocurren los fenómenos patrimoniales y que estos son el objeto de estudio de la contabilidad.

Hasta aquí hemos descrito la parte formal o teórica. Ahora intentemos una pequeña síntesis del aspecto pragmático o tecnológico.

3.2 CIENCIA APLICADA

Las personas naturales requieren tomar *decisiones* (y las toman con base en su facultad natural de decidir), a cada instante y en diferentes sentidos. Como ya se explicó, cuando tales decisiones están relacionadas con el patrimonio en algunas de sus diferentes formas (real, abstracto; físico o conceptual; tangible o intangible, en acto o en potencia), cada decisión de estas lleva el componente fundamental: el dato contable. Componente este que la dinámica social moviliza hacia el sistema contamétrico para que una vez que haya entrado al sistema, reciba los procesos de medición, valoración, representación y evaluación.

Una vez cumplidas dichas funciones, los datos se convierten en información contable y financiera. La contabilidad moviliza esta información hacia los sistemas de circulación de información, en donde esta se suma al sistema general y torna a los agentes sociales para sustentar nuevas decisiones y emprender un nuevo ciclo. Es decir, que las dinámicas patrimoniales ocurren de manera cíclica, teniendo su punto de origen y también de llegada en la *decisión* de los agentes sociales.

El movimiento generado por la energía de la decisión es lo que aquí se denomina *dinámicas patrimoniales*.

Una idea de representación de los fenómenos y sujetos patrimoniales se explica mediante la figura 2, la cual, para su lectura, sigue el sentido de las manecillas del reloj.

Figura 2. Representación de los fenómenos y agentes sociales.



Fuente: elaboración propia.

- Recuadro 1. Representa el conjunto de patrimonios a disposición de los respectivos agentes sociales individuales o colectivos.
- Recuadro 2. Representa los componentes patrimoniales (recursos tangibles o intangibles) impulsados por la energía humana a partir de la facultad decisional.
- Recuadro 3. Representa el conjunto de mercados de factores (tierra, trabajo, capital, tecnología -incluido el talento humano-), como escenarios a los que convergen las dinámicas patrimoniales.
- Recuadro 4. Representa el mercado de bienes y servicios en los que se transan los productos resultantes de las dinámicas patrimoniales.
- Cilindro nuclear. Representa el sistema de procesos contamétricos en donde los datos son transformados en información contable y financiera.
- Línea que une los recuadros. Representa el movimiento de los recursos impulsados por la fuerza de las decisiones.

4. RESULTADOS

Debido a que la contabilidad tiene múltiples y disímiles definiciones que hacen borroso el reconocimiento de su objeto de estudio, debido también a que tradicionalmente se le ha conocido por su quehacer técnico, y por razones tecnológicas que no se tratan en esta investigación, este campo del conocimiento ha tenido dificultades para que se le reconozca como una ciencia.

El reconocimiento general como ciencia le permitiría a la contabilidad ampliar su campo de dominio y abrir nuevos horizontes de trabajo disciplinar, así como aportar innovación para la sociedad del conocimiento; entre esos aspectos, aportaría nuevos modelos de control y sería mejor coadyuvante en las bases de redistribución, entre muchos otros aspectos que la sociedad requiere con urgencia.

En búsqueda del objeto que identifique el quehacer científico de la contabilidad, se hizo un muestreo de fuentes secundarias que permitió conocer que el principal objeto en el que tradicionalmente se ha enfocado ese quehacer contable son los fenómenos patrimoniales, cuya misión es generar información para la toma de decisiones y para el control, cuyo destinatario final es la sociedad.

Igualmente, se encontró que el concepto **patrimonio** es muy amplio y sus fenómenos son de tan alta complejidad que requieren ser atendidos por diferentes disciplinas, entre ellas la contabilidad, la economía, la administración, el derecho, la sociología, la psicología, las ingenierías, la filosofía, entre otras. Igualmente se identificaron las relaciones entre las dimensiones (territorio, población, economía, sociedad, cultura y tiempo), en las que actúa la contabilidad y las funciones naturales de la misma. Relaciones estas que determinan los escenarios, el contexto, las dinámicas, los actores, las expresiones y

... el concepto patrimonio es muy amplio y sus fenómenos son de tan alta complejidad que requieren ser atendidos por diferentes disciplinas, entre ellas la contabilidad, la economía, la administración, el derecho, la sociología, la psicología, las ingenierías, la filosofía, entre otras. Igualmente se identificaron las relaciones entre las dimensiones (territorio, población, economía, sociedad, cultura y tiempo), en las que actúa la contabilidad y las funciones naturales de la misma.

el más importante: el tiempo, como factor de existencia. En consecuencia, quedó demostrada la hipótesis planteada.

CONCLUSIONES

- Mediante procesos de consulta de fuentes secundarias referidas a las diferentes edades de la humanidad (prehistoria e historia y sus edades (Antigua, Media Moderna, Contemporánea), se hizo muestreo almacenando los datos en fichas académicas, se aplicó análisis mediante diferentes métodos incluido el de tabulación, la lógica matemática y el análisis lógico matemático, con el fin de explicar el objeto de estudio que identifica a la contabilidad como ciencia.
- A partir de una muestra de 10 fuentes correspondientes a las diferentes épocas de la historia, se encontró que, no obstante los disímiles criterios de los autores para clasificar la contabilidad en un contexto específico de su quehacer, el que va desde definirla como instrumento al servicio de la empresa o como técnica de registro para información financiera, hasta conceptos complejos que la definen como una ciencia empresarial o también, como una ciencia social aplicada, sin embargo, analizados cada uno de los conceptos, se encontró que todos hacían referencia a fenómenos patrimoniales, ya en el entorno del Estado, ya en el contexto de las organizaciones o bien en el ámbito de las personas naturales. Se observa la existencia de tales fenómenos en diferentes estadios, así: como objeto probatorio en defensa del tesoro público (patrimonio del Estado) (Cicerón); para registrar las operaciones mercantiles (dinámicas patrimoniales) (Paccioli); como control de las operaciones mercantiles con fines fiscales (dinámicas patrimoniales) (rey Felipe VI); como generación de información para fines de gestión y financieras (dinámicas patrimoniales para la información) (Tua Pereda); para atender la realidad económica (la riqueza económica

se representa mediante los patrimonios) (Mallo Rodríguez); como información para la gestión del patrimonio (Suárez Kimura); para la valoración de la riqueza (dinámicas patrimoniales) (García-Casella); como ciencia del patrimonio hacendal (Vicenzo Masi); atendiendo la medición de factores de riqueza en la creación, distribución y destrucción (dinámicas patrimoniales); y la contabilidad es la ciencia empresarial que trata de las variaciones del patrimonio (Marín Ámez). Como se puede ver, todos los conceptos giran alrededor del patrimonio como objeto del quehacer contable, o lo reconocen expresamente como su objeto de estudio.

- La conclusión definitiva en esta investigación es que **los fenómenos patrimoniales** son el **objeto de estudio de la contabilidad**, no porque así lo clasifique un autor, sino porque durante su existencia, que data de toda la historia de la humanidad, siempre se ha ocupado de ellos, de acuerdo con las necesidades históricas en cada época y en cada sociedad.

REFERENCIAS

- Astudillo, M., & Paniagua, J. (2013). Fundamentos de Economía. *Problemas del Desarrollo*. Vol 44. N° 173. UNAM.
- Avellaneda B., C. A. (octubre de 2016). *Autonomía de la Información como principio contable*. XXI Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática. Obtenido de: premio.investiga.fca.unam.mx › docs › XXI › 7.1.pdf: premio.investiga.fca.unam.mx › docs › XXI › 7.1.pdf
- Avellaneda B., C. A. (2017). *Ciclos de Operaciones Financieras - concepción contable*. Bogotá, D.C.: Universidad Libre.
- Avellaneda Bautista, A., y Borda Árias, M. I. (2018). Propuesta de un Modelo Determinístico para la estimación de la fidelidad de la

- información contable. *Revista Criterio Libre*, Vol. 16, N° 28. *Universidad Libre, Bogotá*, 61-84.
- Avellaneda Bautista, C. A. (2009.). El patrimonio y los Ciclos de Operaciones Financieras. *Revista Criterio Libre*, 7(11), 191-217. Bogotá: Universidad Libre.
- Avellaneda Bautista, C. A. (2017). *Contametría Ciclo Tecnológico de la contabilidad*. Bogotá, D.C. Colombia: Universidad Libre -3er Simposio Internacional de Contametría, abril de 2016).
- Avellaneda Bautista, C. A.; Bernal Avendaño, I., y Cuan, J. F. (1993). *Facultades del Contador Público ante la Administración de Impuestos*. Bogotá, D.C.: Universidad Central de Colombia.
- Brand, S. O. (2007). *Diccionario de Economía -8ª edición*. Bogotá, Colombia: Plaza & Janés Editores Colombia, S.A.
- Bueno, M.; Foronda, E. P., y Alboukrek, A. (2001). *El Pequeño Larousse Ilustrado*. Barcelona: Ediciones Larousse, S.A.
- Cano Morales, A.; Restrepo Pineda, C. M., y Villa Monsalve, O. O. (2017). Aportes de Fray Luca Pacioli al desarrollo de la contabilidad. Origen y Difusión de la Partida Doble. *Revista Espacios*. Vol 38. N° 34, 1-11.
- Carvajal, L. (1998). *Fundamentos de tecnología -3ª edición*. Cali, Colombia: Editorial. Fundación para actividades de Investigación y Desarrollo, FAID.
- Castorina, J. A.; Barreiro, A., y Gracia Toscano, A. (2005). Las representaciones sociales y las teorías implícitas. *Educãõ & Realidade*. Vol 30, N° 1, *Universidade Federal Do Rio Grande Sul, Porto Alegre, Brasil*, 201-222.
- Centro Virtual Cervantes. Instituto Cervantes (febrero de 1997-2019). *Refranero multilingüe*. Obtenido de: cvc@cervantes.es: [cvc@cervantes.es](http://cvc.cervantes.es)
- Chulia, V. (2016). *Diccionario Filosófico. Ontología y Epistemología*. Oviedo. España: Eddit. Pentalfa.
- Coelho Da Rocha, L. F. (2004). Evolución y Situación actual del pensamiento contable. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad & Auditoría*. N° 20, 129-144.
- CONICYT, Comisión Nacional de Investigación Científica y Tecnológica (2008). *Conceptos Básicos de Ciencia, Tecnología e Innovación*. Santiago de Chile: CONICYT. Gobierno de Chile.
- Cultural, S.A. (1999). *Diccionario de Contabilidad y Finanzas*. Madrid, España: Editorial Cultural, S.A.
- Cultural, S.A. (1999). *Diccionario de Contabilidad y Finanzas -Coordinador Fernando Martín Ámez*. Madrid: Editorial Cultural, S.A.
- Cumbre (1977). *Enciclopedia Ilustrada Cumbre, Tomo 10. Decimoséptima edición*. México: Editorial Cumbre, S.A.
- De Gispert, C., et al. (2010). *Diccionario de Sinónimos y Antónimos*. Barcelona: Editorial Océano.
- Díez de Castro, L. T., y López Pascual, J. (2001). *Dirección Financiera. Planeación, Gestión y Control*. Madrid: Editorial Prentice Hall - Pearson Educación.
- Durán, M. M., et al. (2008). *Diccionario Hispanoamericano de Derecho*. Bogotá, D.C.: Grupo Latino Editores, Ltda.
- Ediciones Trebol, S. L. (2011). *Lexus, Diccionario Enciclopédico, Color*. Barcelona: Ediciones Trébol, S. L.
- Franco Ruiz, R. (2004). *Prólogo al Libro Arqueología e Histroia de la contabilidad*. Bogotá: Universidad INCCA de Colombia.
- Franco Ruiz,, R. A. (Mayo-Junio de 2014). Módulo Curricular Contametría Dinámica. *Desarrollo de la cátedra Contametría Dinámica, en Maestría en Contabilidad*. Bogotá, D.C.: Universidad Libre.
- Franco, G. (1962). Las Leyes de Hammurabi. *Revista de Ciencias Sociales*. Vol. 6, N° 3. *Universidad de Puerto Rico*, 331-356.

- Franco, G. (1962). Las leyes de Hammurabi. *Revista de Ciencias Sociales*, Vol. VI, N° 3.
- Hernández Sampieri, R.; Fernández Collado, C., y Baptista Lucio, P. (2014). *Metodología de la Investigación*. 6a. edición. México, D.F.: Mcgraw-Hill/Interamericana Editores, S.A. de C.V.
- International Accounting Standard Boards (2004). *International Accounting Standards Committee Foundation (IACSF)*. London: International Accounting Standards Committee Foundation.
- Larousse (2010). *El Pequeño Larousse Ilustrado*. 16a. edición. México, D.F.: Ediciones Larousse, S.A.
- Legis Editores, S.A. (2012). *Código Civil*. 28a edición. Bogotá, D.C.: Legis Editores, S.A.
- Mallo Rodríguez, C. (1991). *Contabilidad Analítica. Costes, Rendimientos, Precios y Resultados*. Madrid: Editoria Ministerio de Hacienda - Espasa Calpe, S.A.
- Manero, F. G. (1996). *Origen y Evolución de la contabilidad, Ensayo Histórico*. México, D.F.: Editorial Trillas, S.A.
- Martín Ámez, F. (1999). *Diccionario de Contabilidad y Finanzas*. Madrid: Editorial Cultural S.A.
- Masi, V. (1943). *La ragioneria come scienza del patrimonio*. 2a. Ed. Italia: Casa editrice Dott. Antnio Milano.
- Materán, A. (2008). Las representaciones sociales: un referente teórico para la investigación educativa. *Revsita Geoenseñanza*, vol. 13. No. 2. Dic. Universidad de los Andes, San Cristobal. Venezuela, 243-248.
- Mejía Soto, E. (12 de abril de 2004). *Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich*. Obtenido de: Universidad del Cauca: www.unicauca.edu.co/porik_an/porikan_3
- Mejía Soto, E. (2005). Pensamiento contable de Richard Mattessich. *Revista Internacional de Contabilidad y Auditoría LEGIS* n° 24, 65-88.
- Mejía Soto, E.; Montes Salazar, C. A., y Mora Roa, G. (2013). Identificación del objeto de estudio de la contabilidad. *Revista La Empresa*. Vol 10, N° 19, 51-70.
- Mejía-Soto, E.; Montes-Salazar, C. A., y Dávila-Giraldo, G. C. (2011). Introducción a la propuesta contble de García-Casella. *Cuadernos de Contabilidad*. Vol. 12, N° 30, 127-164.
- Morales Ferrer, S., y Daza Coronado, S. M. (2016). *El Concepto de Patrimonio y su aplicación en España*. Bogotá, D.C.: Universidd Católica de Colombia.
- Muñoz, J., y Sánchez, D. (1969). *Algebra y Trigonometría*. Segunda ed. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia, Departamento de Matemáticas.
- Nates Cruz, B. (2011). Soportes teóricos y etnográficos sobre el concepto de territorio. *Revista Co-herencia*. Vol. 8, N° 14, 209-229.
- Pérez Melayo, G. (2003). *Objeto y Método de la Economía*. Capítulo tercero, *Análisis del Entorno*. San José de Costa Rica: Universidad Complutense de Madrid.
- Pérez Porto, J., y Merino, M. (2012). *Definición*. Obtenido de: <https://definicion.de/limbo/>
- Piñeros Ramírez, S. (2008). La teoría de las representaciones sociales y la perspectiva de Pierre Bourdieu: una articulación conceptual. *CPU-e, Revista de Investigación Educativa*, N° 1. Instituto de Investigaciones en Educación. Veracruz, México, 1-19.
- RAE (2001). *Diccionario de la Lengua Española*. Vigésima segunda Edición. Madrid: Editorial Espasa Calpe, S.A.
- Ramírez Rincón, E., y Avellaneda Bautista, C. A. (2016). Episteme de la ecuación patrimonial. *Revista Criterio Libre*, Vol. 14, N° 25, 23-45.
- Ramírez V., A. (2009). La Teoría del Conocimiento en Investigación Científica. Una Visión Actual. *Anales de la Faculstad de Medicina*, Vol. 70. N° 3. Lima.

- Real Academia Española (2010). *Nueva gramática de la lengua española*. Bogotá: Editorial Planeta Colombiana, S.A.
- Real Academia Española (2001). *Diccionario de la Lengua Española. Vigésima segunda edición*. Madrid: Editorial Espasa Calpe, S.A.
- Rodríguez Temiño, I. (2010). Sobre Patrimonio Cultural. *Revista de Ciencias Sociales*. Número especial. Universidad Católica de Murcia, España, 75-117.
- Suárez Kimura, E. B., y Fronti de García, L. (2007). *Posibles mejoras teórico-tecnológicas aportadas por la Contabilidad a los sistemas de información de los entes* -Tesis doctoral. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires, Secretaría de Investigación y Doctorado.
- Suárez Pineda, J. A. (2004). *Arqueología e Historia de la contabilidad*. Bogotá, D.C.: Universidad INCCA de Colombia.
- Suárez Rivera, A. (1990). *Código de la Contaduría*. Bogotá: Editorial Temis, S.A.
- Tua Pereda, J. (2012). Contabilidad y Desarrollo Económico. *Revista Contabilidad y Negocios*. vol. 7, N° 13. Pontificia Universidad Católica del Perú, 94-110.
- Tua Pereda, J., y Cañibano Calvo, L. (1982). Principios y Normas de Contabilidad. Historia, Metodología y Entorno de Regulación contable -Tesis doctoral. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid.
- UNESCO (2003). *Patrimonio*. Obtenido de: <http://es.unesco.org/creativity/sites/creativity/files/digital-library/.../patrimonio.pdf>: <http://es.unesco.org/creativity/sites/creativity/files/digital-library/.../patrimonio.pdf>
- Zarama Martínez, C., y Galeano Daza, L. (2019). *Reforma Tributaria Comentada. Ley de Financiamiento*. Bogotá, D.C.: Legis Editores, S.A.