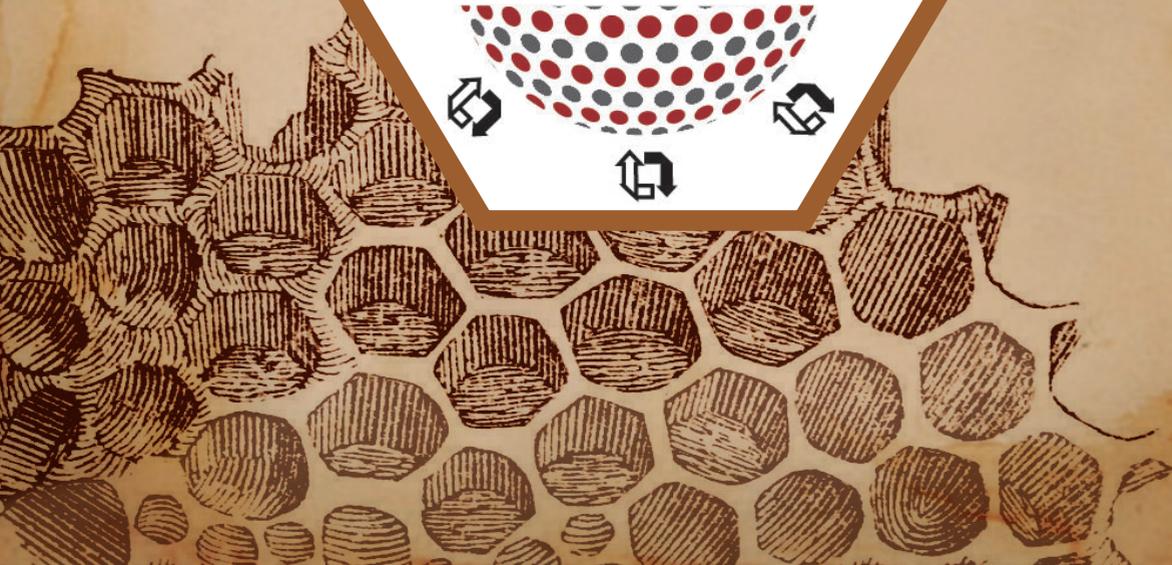
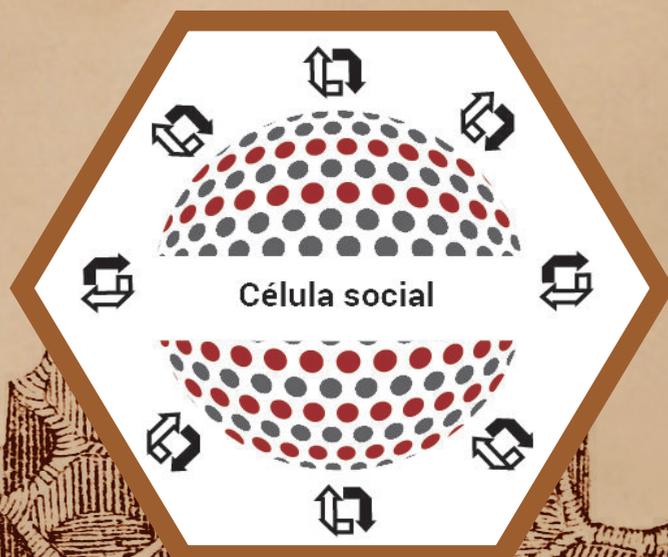


# Antônio Lopes de Sá, filósofo de la contabilidad

---

Jesús Alberto Suárez Pineda  
Liliam Betancur Jaramillo  
Valério Nepomuceno  
Rodrigo Antônio Chaves da Silva  
Rafael Franco Ruiz  
Vanessa Cano Mejía  
Juan David Arias Suárez



# Antônio Lopes de Sá, filósofo de la contabilidad

---

Biblioteca de Pensamiento Vivo



Biblioteca de Pensamiento Vivo



DIRECTOR ACADÉMICO Y EDITOR  
Jesús Alberto Suárez Pineda

CORRECCIÓN DE ESTILO Y ASISTENTE EDITORIAL  
Alejandro Molina Osorno

COORDINADORA EDITORIAL INSTITUCIÓN UNIVERSITARIA DE ENVIGADO  
Lina Marcela Patiño Olarte

DISEÑO GRÁFICO Y DIAGRAMACIÓN  
Rubén Alberto Urriago Gutiérrez

ILUSTRACIÓN  
Ingrid Carolina Moreno Moreno

IMPRESIÓN  
Institución Universitaria de Envigadoo

---

TOMO TERCERO DE LA COLECCIÓN

---

# Antônio Lopes de Sá, filósofo de la contabilidad

---

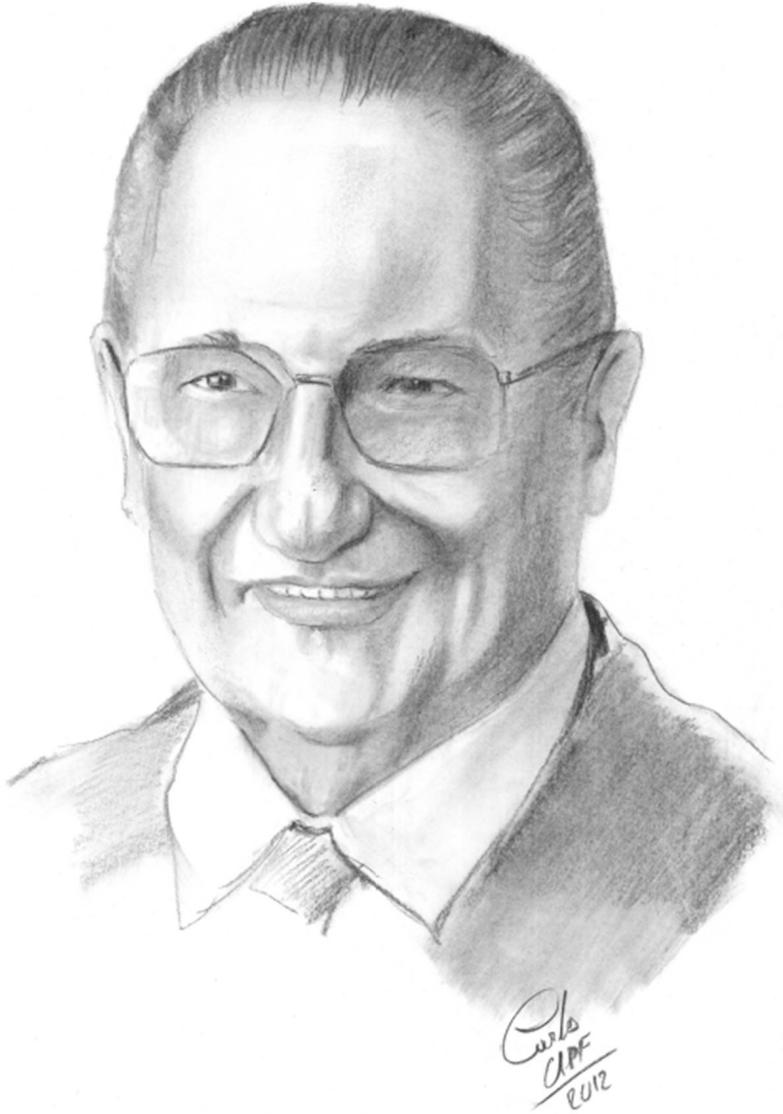
TOMO

3

Jesús Alberto Suárez Pineda  
Liliam Betancur Jaramillo  
Valério Nepomuceno  
Rodrigo Antônio Chaves da Silva  
Rafael Franco Ruiz  
Vanessa Cano Mejía  
Juan David Arias Suárez

Biblioteca de Pensamiento Vivo





Retrato del pensador contable brasileño Antônio Lopes de Sá, nacido en Belo Horizonte, en Brasil, el 9 de abril de 1927, y fallecido el 7 de junio de 2010. Dibujo a carboncillo de Carlos Ruiz, realizado para esta edición. Propiedad del editor.

# Antônio Lopes de Sá, filósofo de la contabilidad

TOMO

3

Entidades colaboradoras:



Antonio Lopes de Sá, filósofo de la contabilidad / Jesús Alberto Suárez Pineda, Liliam Betancur Jaramillo, Valério Nepomuceno, Rodrigo Antonio Chaves da Silva, Rafael Franco Ruiz, Vanessa Cano Mejía, Juan David Arias Suárez – Bogotá: Corporación Unificada Nacional de Educación Superior (CUN), Centro Universitario de Patos de Minas (UNIPAM), Academia Mineira de Ciências Contábeis (AMICIC), Universidad Libre, Universidad La Gran Colombia, Institución Universitaria de Envigado, 2020.

ISBN impreso: 978-958-53031-8-8

ISBN digital: 978-958-53031-9-5

343 páginas: retrato -- (Biblioteca de Pensamiento Vivo ANTHOS Contable; tomo 3)

Incluye referencias y vocabulario

1. Contabilidad – Filosofía – Teoría - Brasil -- 2. Lopes de Sá, Antonio (1927-2010) – Crítica e interpretación

657 (scdd edición 22)

### *Antonio Lopes de Sá, filósofo de la contabilidad*

*Autores:* Jesús Alberto Suárez Pineda, Liliam Betancur Jaramillo, Valério Nepomuceno, Rodrigo Antonio Chaves da Silva, Rafael Franco Ruiz, Vanessa Cano Mejía, Juan David Arias Suárez

ISBN impreso: 978-958-53031-8-8

ISBN digital: 978-958-53031-9-5

Edición: octubre 2020

Impreso en Colombia - Printed in Colombia

Hechos todos los depósitos legales

© Jesús Alberto Suárez Pineda

© Universidad La Gran Colombia

© Universidad Libre

© Institución Universitaria de Envigado

© Valério Nepomuceno

© Rodrigo Antônio Chaves da Silva

© Juan David Arias Suárez

Centro Universitário de Patos de Minas (UNIPAM)

Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas

Rua Major Gote Nº: 808 – Caícaras, Brasil

Patos de Minas, MG – CEP 38.702-054

Teléfono: Tel. 34 3823 0300 – unipam@unipam.edu.br

Academia Mineira de Ciências Contábeis (AMICIC)

Av. Alfonso Pena, 726 - Centro, Brasil

Belo Horizonte – MG – CEP 30.130-003

Teléfono: 3132121488 – consentino@consentino.cnt.br

Universidad Libre

Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas  
y Contable – Contaduría Pública

Sede Bosque Popular Carrera 70 No. 53-40

Pbx Bosque: (571) 423 2700

Correo: dir.contaduriabog@unilibre.edu.co

Edición:

Biblioteca de pensamiento vivo Anthos Contable

Jesús Alberto Suárez Pineda, editor.

Bogotá, D. C., Colombia

Teléfono: 57 (1) 7010305

Correo: jesusasp@gmail.com

Universidad La Gran Colombia

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales –

Contaduría Pública

Carrera 5 No. 12B-49, Bogotá, Colombia

Teléfono: +(571) 3276999 Ext. 1143 – Correo:

decanatura.cienciasempresariales@ugc.edu.co

Corporación Unificada Nacional de Educación Superior (CUN)

Escuela de Ciencias Administrativas – Contaduría Pública

Calle 12 B No. 4-79, Bogotá, Colombia

Teléfono: +(571) 307 81 80

Correo: contactenos@cun.edu.co

Institución Universitaria de Envigado

Carrera 27 B No. 39 A Sur 57, Envigado, Colombia

PBX: (574) 339 1010 - Fax (574) 333 0148 -

Correo: publicaciones@iue.edu.co



Esta obra está bajo una licencia de Creative Commons

Atribución-NonCommercial-CompartirIgual 4.0 Internacional

(CC BY-NC-SA 4.0). Más información: <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/deed.es/>

El Centro Universitario de Patos de Minas (UNIPAM), la Academia Mineira de Ciências Contábeis (AMICIC), la Corporación Unificada Nacional de Educación Superior (CUN), la Universidad La Gran Colombia, la Universidad Libre y la Institución Universitaria de Envigado (IUE) no son responsables de los contenidos de los textos. Los autores son moral y legalmente responsables de la información expresada en este libro, así como del respeto a los derechos de autor. Este libro fue evaluado utilizando un procedimiento de doble-ciego – *blind peer reviewed*.

# Contenido

---

Dedicamos este libro . . . . .	9
Signos utilizados de manera recurrente . . . . .	11
Prefácio . . . . .	13
<i>Ana María Lopes de Sá</i>	
Prefacio . . . . .	15
<i>Ana María Lopes de Sá</i>	
Prólogo . . . . .	17
<i>Jorge Manuel Gil Fabra</i>	
<b>PARTE I.</b>	
Ad verbum: «Palabra por palabra» . . . . .	31
Capítulo 1. Vicisitudes lingüísticas del neopatrimonialismo . . . . .	35
<i>Jesús Alberto Suárez Pineda</i>	
<b>PARTE II.</b>	
El pensamiento vivo de Antônio Lopes de Sá: el metrónomo de la vida . . . . .	63
Capítulo 2. En busca de Lopes de Sá, filósofo de la contabilidad. . . . .	65
<i>Jesús Alberto Suárez Pineda</i>	
Capítulo 3. Cambio de marcha en contabilidad: la lógica contable de Lopes de Sá. . . . .	101
<i>Jesús Alberto Suárez Pineda</i>	

<b>Capítulo 4. La organización como célula social. . . . .</b>	<b>163</b>
<i>Liliam Betancur Jaramillo y Rafael Franco Ruiz</i>	
<b>Capítulo 5. Antônio Lopes de Sá, filósofo de la contabilidad . . . . .</b>	<b>187</b>
<i>Valério Nepomuceno</i>	
<b>Capítulo 6. Una introducción histórica al neopatrimonialismo de Antônio Lopes de Sá. . . . .</b>	<b>237</b>
<i>Rodrigo Antonio Chaves da Silva</i>	
<b>Capítulo 7. Sobre la teoría del riesgo funcional neopatrimonialista . . . .</b>	<b>277</b>
<i>Liliam Betancur Jaramillo y Rafael Franco Ruiz</i>	
<b>Capítulo 8. Consideraciones finales en torno al alcance de ‘lo social’ en Antônio Lopes de Sá. . . . .</b>	<b>311</b>
<i>Vanessa Cano Mejía y Juan David Arias Suárez</i>	
<b>Apéndice. Muestra de un diccionario técnico contable del neopatrimo- nialismo . . . . .</b>	<b>329</b>
<i>Jesús Alberto Suárez Pineda</i>	

# Dedicatorias

---

DEDICAMOS ESTE LIBRO

*a los alumnos:*

Elizabeth Buriticá Marín, Deisy Marcela Díaz Peña, César Cuadrado Moreno, Luis Guevara, Jámer Pinzón Segura, Ángela Roldán y Yésika Sosa Castañeda, del Semillero de Investigación «Antônio Lopes de Sá, filósofo de la contabilidad (CUN), del segundo semestre de 2019.

*profesores:*

Harold Álvarez Álvarez (Universidad del Quindío), Jhon Alexander Álvarez Dávila (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo), Diana Patricia Franco Campos (Universidad del Sinú), Diana Patricia Camargo Ramírez (Corporación Unificada Nacional de Educación Superior, CUN), July Tatiana Carranza Jiménez (análisis de bases de datos), Faustina Manrique Ramírez (Universidad Libre), Ramiro Cifuentes Vélez (Universidad del Valle), Diana Marcela Figueroa (Universidad Nacional Abierta y a Distancia, UNAD), Jorge Manuel Gil (Universidad Nacional de la Patagonia), Nancy Hercilia Guzmán Ortiz (CUN), Francia Enith Hernández Hernández (CUN), Ana María Lopes de Sá (Academia Mineira de Ciências Contábeis), Omar de Jesús Montilla Galvis (Universidad del Valle), Francisco de Paula Nicholls (Universidad Externado de Colombia), José Dagoberto Pinilla Forero (Fundación para la Investigación y Desarrollo de la Ciencia Contable, FIDESC), Eutimio Mejía Soto (Universidad del Quindío), Álvaro César Velasco Álvarez (Fundaminga).

y colaboradores:

Daniela Yolanda Mata Bertorelli (asistente de investigación), Alejandro Molina Osorno (corrector de estilo), Ingrid Carolina Moereno Moreno (ilustradora), Rubén Alberto Urriago Gutiérrez (diseñador gráfico); Juan Carlos Pinzón Marín (librero), Rafael Martínez Leiva (librero) y Carlos Escobar (librero), y a todos aquellos que desean establecer la eficacia social de la representación contable, en pro de la causa humanista

*con gratitud*



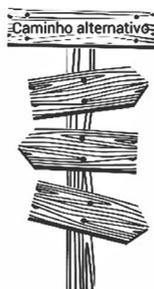
## Signos utilizados de manera recurrente

---



### **SIGNO DE ESPERANZA**

Indica una idea edificante que da alas a la mente para comprender una problemática. Por ejemplo, la conceptualización del patrimonio como riqueza y no solo como propiedad; o la comprensión de la empresa como una célula social.



### **CAMINO ALTERNATIVO**

Indica nuevas alternativas de solución que propendan a la eficacia social de la representación contable, en busca de la protección real del interés público. Por ejemplo, los caminos propuestos por el neopatrimonialismo en la teoría general del conocimiento contable.

Las relaciones de los conceptos y proposiciones entre sí son de naturaleza lógica, y el quehacer del pensamiento lógico se limita estrictamente a establecer la conexión de conceptos y proposiciones entre sí, según reglas fijas, sobre las cuales versa la lógica. Los conceptos y proposiciones solo cobran «sentido» o «contenido» a través de su relación con experiencias de los sentidos.

Einstein, 2016, p. 23.

## Prefácio

---

*Ana Maria Lopes de Sá*<sup>1</sup>

Fazer o prefácio desta mega obra sobre meu pai - Antônio Lopes de Sá, é para mim uma grande honra.

Quando fui convidada para tal fim, senti-me lisonjeada e duvidei se teria capacidade para tal.

Mergulhei na leitura desta obra, *Antônio Lopes de Sá, filósofo de la contabilidad*, e muito impressionada fiquei com os estudos que, Jesus Alberto Suárez Pineda, Valério Nepomuceno, Rafael Franco Ruiz, Liliam Betancur Jaramillo, Rodrigo Antônio Chaves da Silva, Vanessa Cano Mejía e Juan David Arias Suárez produziram. Agradeço, de coração, a todos que se dedicaram a elaborar este verdadeiro tratado sobre “a teoria do pai do enfoque neopatrimonialista da Contabilidade”, como definiu Jesus Alberto Suárez Pineda.

Uma obra de suma importância, vez que, além de contar um pouco da vida de meu amado e saudoso pai, expõe todo um estudo profundo acerca da Teoria Neopatrimonialista - a teoria dos sistemas das funções patrimoniais, bem como a trajetória que meu pai teve que percorrer para chegar às conclusões filosófico-científicas legadas à classe contábil que ele tanto prezava.

Para chegar a tal teoria, meu pai muito estudou e teve grandes mestres a seu redor, dos quais, a grande maioria, tive a imensa honra de conhecer, como Vincenzo Masi e Hilário Franco, entre muitos outros.

---

<sup>1</sup> Bacharelado em Direito e Contabilidade. Pós-graduado em Direito Financeiro. Ela é co-autora, com seu pai Antônio Lopes de Sá, do *Dicionário de Contabilidade* (Sá, A. & Sá, A. M.), o trabalho de mais relevância de seu gênero em língua portuguesa, como se pode constatar pelas dez edições já publicadas (Nota do editor)

No capítulo em que Jesus fala sobre a vida de meu pai, reproduzindo os relatos que a ele havia passado, muito me emocionei, como emocionada fiquei ao ver, no início da obra, o desenho feito a crayon, especialmente para a obra, por Carlos Ruiz.

No trabalho do Prof. Nepomuceno muito me emocionou quando este relata os encontros de meu pai com os mestres da Contabilidade, e também quando se refere à data do falecimento dele (o dia mais triste da minha vida, pois foi uma morte inesperada).

No trabalho do Prof. Rodrigo (pupilo de meu pai e um brilhante escritor e professor - que sinto seguir os passos de meu pai, já que bem jovem ainda demonstra a cultura contábil e filosófica que possui), a conclusão por ele demonstrada de que “o neopatrimonialismo é uma doutrina contábil, de nacionalidade brasileira, que aperfeiçoa as idéias de Masi” é perfeita e traduz a verdade, pois Vincenzo Masi foi um grande mestre para meu pai, eles trocavam correspondência com frequência (à época não existia ainda nem computador e nem Internet), como pai e filho, discípulo e mestre, admirado e admirador. Li a maioria destas cartas, me embriagando do conhecimento que ambos deixavam em suas missivas. Me transportei para aquela época, menina ainda, mas já com meu pai trabalhando e tendo o privilégio de poder fazer parte desta história.

Os trabalhos técnicos de Rafael, Liliam, Vanessa e Juan David são brilhantes, e os parabenizo pelos estudos e teses.

Sempre digo “nasci dentro da Contabilidade”, pois meu pai “respirava contabilidade” 24 horas por dia. Era um estudioso, realmente um filósofo. E, como filha, amiga e parceira de trabalho, tive a imensa honra de poder ver todos estes estudos relatados nesta obra, se desenvolverem e se agigantarem.

Este tratado ao qual tenho a imensa satisfação de aqui, sobre o mesmo, deixar meu comentário, se tornará, sem sombra de dúvida, uma “ferramenta” de suma importância para todos aqueles que abraçaram o enfoque neopatrimonialista da Contabilidade, e que os permitirá mais a fundo entender a magnitude desta teoria.

Mais uma vez, com meus profundos e sinceros agradecimentos a todos que para esta obra colaboraram, deixo aqui o meu muito obrigada também em nome de toda a família Lopes de Sá.

Paz e Bem.

Brumadinho – MG – Brasil

## Prefacio

---

*Ana María Lopes de Sá*

Hacer el prefacio de esta magna obra sobre mi padre, Antônio Lopes de Sá, es para mí un gran honor.

Cuando me invitaron a ello me sentí alabada y dudé si tendría la capacidad de hacerlo.

Me sumergí en la lectura de esta obra, titulada *Antônio Lopes de Sá, filósofo de la contabilidad*, y me impresionaron mucho los estudios realizados por Jesús Alberto Suárez Pineda, Valério Nepomuceno, Rafael Franco Ruiz, Liliam Betancur Jaramillo, Rodrigo Antônio Chaves da Silva y Vanessa Cano Mejía. Les agradezco de corazón a todos los que se dedicaron a elaborar este verdadero tratado sobre «la teoría del padre del enfoque neopatrimonialista de la contabilidad», como lo definió Jesús Alberto Suárez Pineda.

Se trata de una obra de suma importancia que, además de contar un poco acerca de la vida de mi amado y extrañado padre, efectúa un profundo estudio de la «teoría neopatrimonialista», la teoría de los sistemas de las funciones patrimoniales, así como de la trayectoria que mi padre tuvo que recorrer para llegar a sus conclusiones filosófico-científicas vinculadas al campo contable, que él tanto apreciaba.

Para llegar a tal teoría, mi padre estudió mucho y tuvo grandes maestros a su lado, dos de los cuales, de grande recordación, tuve el inmenso honor de conocer, como Vincenzo Masi e Hilário Franco, entre muchos otros.

En el capítulo en que Jesús habla de la vida de mi padre, reproduciendo la información que yo le había facilitado, me emocionó mucho; al comenzar la

obra también quedé impresionada por el retrato dibujado especialmente a lápiz para la obra por Carlos Ruiz.

En el trabajo del profesor Nepomuceno me impresionó mucho su relato de los encuentros de mi padre con los maestros de la contabilidad, y también cuando se refiere a la fecha de su fallecimiento —el día más triste de mi vida, pues fue una muerte inesperada—.

En el trabajo del profesor Rodrigo —discípulo de mi padre y un brillante escritor y profesor que sintió la necesidad de seguir los pasos de mi padre, puesto que, joven aún, demostró la vasta cultura contable y filosófica que posee—, la conclusión a la que llegó de que «el neopatrimonialismo es una doctrina contable, de cuño brasileño, que perfeccionó las ideas de Masi» es correcta; dice verdad, porque Vincenzo Masi fue un gran maestro para mi padre: los dos intercambiaron frecuente correspondencia —por esa época no existían todavía ni el computador ni la internet— como padre e hijo, discípulo y maestro, admirado y admirador. Leyendo la mayoría de estas cartas me empapé del conocimiento que ambos dejaban en sus misivas. Me transporté a aquella época, cuando era niña, de la mano de mi padre, de modo que tuve el privilegio de formar parte de esta historia.

Los trabajos técnicos de Rafael, Liliam y Vanessa son brillantes; los felicito por sus estudios y posturas.

Siempre he dicho que «nacé en el seno de la contabilidad», pues mi padre «respiraba contabilidad» las veinticuatro horas del día. Era un estudioso, un verdadero filósofo. Y, como hija, amiga y colega suyas, tuve el inmenso honor de ver todos los estudios mencionados en esta obra durante su desarrollo y su nombradía.

Este trabajo, que hoy tengo la inmensa satisfacción de presentar con comentarios referentes a la misma obra, se tornará, sin ninguna duda, en una herramienta de inmensa importancia para todos aquellos que deseen abrazar el enfoque neopatrimonialista de la contabilidad, pues les permitirá comprender más a fondo la magnitud de esta teoría.

Reitero una vez más mis más profundos y sinceros agradecimientos a todos los colaboradores de esta obra en nombre de la familia Lopes de Sá y en el mío propio.

Saludos de paz y bien.

Brumadinho, Minas Gerais, Brasil

## Prólogo

---

*Jorge Manuel Gil Fabra*<sup>1\*</sup>

Universidad Nacional de la Patagonia

### **[¡UN LIBRO SOBRE TEORÍA DE LA CONTABILIDAD!]**

¡He aquí un libro! ¡Un libro de contabilidad! ¡Un libro sobre teoría de la contabilidad!

En una etapa histórica en que se festeja la virtualidad como economía del relato y en que se sacrifican las construcciones ideológicas del lenguaje humano en el altar tecnológico de la codificación reduccionista de la palabra, un grupo de tan osados como convencidos académicos de la contabilidad de nuestra América han decidido escribir un libro —esa «maravillosa extensión de la memoria», como lo definió Borges—.

Y eso es aún más destacable en una vertiginosa posmodernidad de *tweets* que ni siquiera sus redactores recordarán mañana, impulsada por la «posverdad», que se afana en reemplazar la verdad por la conveniencia.

Antes, mucho antes de Borges, ya el saber popular había reconocido el escribir un libro como hecho existencial, como tener un hijo y plantar un árbol. La triada libro-hijo-árbol nos lleva a «decires, humanidad y naturaleza». Transitamos por la vida «lenguajeando»<sup>2</sup> con nuestros semejantes al escribir para

---

2 El neologismo *lenguajejar* fue inventado por el científico chileno Humberto Maturana con base en la idea de que todo sustantivo oculta el verbo del proceso que le da origen, lo que deja abierta la pregunta sobre cómo hacemos lo que hacemos en nuestro modo de vivir y convivir con el lenguaje. Somos humanos

ellos, reproduciendo la especie con nuestro amor y conviviendo con la naturaleza como partes de ella.

Ese «lenguajear» incluye escribir un libro para decir algo. Nuestra condición humana implica que siempre tenemos algo que decir, y la escritura traduce la idea en un instrumento físico. Por algo, el nombre *libro* proviene de la corteza vegetal que se usaba para escribir en ella.

## [LOS AUTORES]

Y nuestros autores han decidido escribir para el recuerdo, el análisis y la recuperación de los decires de un verdadero gigante de la contabilidad.

Tres de los autores —Jesús, Valério y Rafael— son muchachos grandes en tiempo y buenos de corazón. Son «muchachos» porque gozan de la estudiantina universitaria; son «grandes en tiempo» porque han visto pasar ríos de circunstancias desde los puentes de sus propias existencias, y son «buenos de corazón» porque modelan la condición humana con sus ejemplos y se brindan como compañeros para un trabajar en común.

Con discreción —casi en secreto— se han confabulado para engañar la virtualidad y hacer algo que valga la pena: celebrar al maestro.

Y lo hacen con los símbolos que conocen: la palabra, el texto, lo escrito.

Saben que en el recuerdo está la celebración humana y en el análisis la contribución científica. Celebran la vida al recordar y crean conocimiento al analizar. Eso los hace felices y socialmente necesarios.



---

en el lenguaje y en su entrelazamiento con las emociones. Sin lenguaje no hay reflexión, no hay discurso: no decimos nada.

Es su invitación teórica a la «biología del amor», según la cual con el lenguaje podemos explicar nuestra experiencia vital a través de las emociones, es decir lo que nos pasa en coordinación recursiva de los sentires íntimos, haceres y emociones que se han transmitido de una generación a otra para reproducir la especie desde el aprendizaje de la familia ancestral que convivía con la naturaleza en la unidad ecológica organismo-nicho.

Esta sintonía emocional de lo biológico y lo cultural, desde la reflexión, va más allá del quehacer que se coordina, como cuando se admiten —en nuestro acontecer vital— categorías como lo bueno y lo malo, lo justo y lo injusto, que nos permiten a la vez comprender las *emociones* en la coordinación de acciones consensuales con otros que se definen mediante el *lenguaje*, al distinguirlas en el conversar y reflexionar el modo de relacionarlas.

Se concluye, pues, que el lenguaje, más que un sistema simbólico, es una coordinación de acciones y que en lo «consensual» es precisamente donde los seres vivos humanos conseguimos reconocernos y alcanzar acuerdos, que son, en definitiva, el intercambio de una comunicación lograda; más que «mensajes», los sujetos han experimentado desde sus conductas el auténtico sentido de la comunicación. (N. del Ed.)

Vienen por caminos distintos y alejados de nuestro continente a encontrarse con las ideas del maestro como llegaban los druidas celtas a sus convenciones para mantener la tradición. Todos beben de una misma copa y portan los mismos dolores propios y las mismas esperanzas propias, sus complejas cotidianidades en una suerte de épica doméstica.

Jesús y sus almas varias —porque se ha negado a ser habitado por solo una—, transitando a escondidas por su «albergue de libros» encantado y secreto, donde una biblioteca infinita lo protege de las inclemencias de los intereses materiales, entre la filología y el implacable tormento humano por la vida, entre el lenguaje y el amor de su acontecer vital, construyendo —con entusiasmo, tesón y constancia— ideas para la contabilidad desde palabras recuperadas del sinsentido de las letras.

Valério, que es capaz de ver colores y formas donde nosotros no divisamos sino nubes oscuras, y su concepción estética, que traduce en esculturas que hablan de sus manos, que dicen algo sobre su mente y que lo animan a pensar para modelar la historia y el sentido de la contabilidad.

Rafael, que inventa nuevos amaneceres al recogerse día a día de los «guayabos» de su conciencia, bajo la imposición de entender lo social en contabilidad por sobre sus propios intereses a través de la creación de otros caminos de conocimiento.

Pero, maestros consagrados los tres, ellos también han sabido convocar las buenas experiencias de Liliam, mujer de la educación, y su compromiso académico trasegado en acompañamientos humanos ineludables, y de Rodrigo Antônio, hombre de fe constante y cancionero de cultura comprometida con artes y saberes, articulados en una creencia inamovible y omnicomprensiva que lo ayuda a iluminar sus conocimientos.

Todos ellos han tenido la sabiduría de rejuvenecer con nuevos aportes, como Vanessa, que parece no entender la contabilidad sino como cultura y prefiere traer a la mesa de trabajo el enfoque financiero como expresión de lo patrimonial. A ella, significativamente, y como mensaje implícito y disimulado a la juventud, se le ha asignado la conclusión de la segunda parte («El metrónomo de la vida»).

Todos ellos presentan, así, una argamasa, un amasijo de esperanzas, en un libro de colección y de consulta para quienes deseen seguir el derrotero de entender las cuestiones económicas y, en particular, las contables.

## [EL LIBRO FRENTE LA APUESTA TEÓRICA ANTÔNIO LOPES DE SÁ]

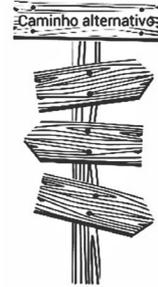
El texto es una suerte de *in memoriam* y tributo latinoamericano a Antônio Lopes de Sá<sup>3</sup>, con una recuperación necesaria de sus pensamientos.

Antônio Lopes de Sá, nuestro recordado Antônio, latinoamericano nacido en Brasil (1927-2010). Decía ser contador público, aunque creo que lo fue para disimular un accidente histórico y vocacional entretreído por el destino. Porque, en realidad, Antônio fue un humanista científico de amplia base cultural y un hombre de modernidad continental, de fuerte compromiso con las responsabilidades sociales de las ciencias económicas en general. Por ello no pudo ocultar su pasión por la teoría y los desarrollos conceptuales que reconocen la condición social de la contabilidad, su carácter histórico, sus referencias culturales, lingüísticas y antropológicas y sus implicaciones en la lógica, las ciencias jurídicas y la economía política. Como científico planteó e impulsó sus contenidos teóricos y empíricos, determinantes de la metodología y justificativos de una aplicación profesional que nunca le fue ajena.

Antônio marcó una etapa luminosa del desarrollo de la ciencia contable en nuestra América Latina. No se puede hablar de contabilidad como disciplina, en Latinoamérica, sin mencionar su nombre. Su desaparición física nos dejó una gran soledad y aumentó nuestra orfandad humanística. En estas circunstancias emerge la emoción humana de los recuerdos que desplazan la racionalidad del debate epistémico y lo transforman en un sinsentido.

Con los recuerdos se construye —dice Manuel Cruz (2007)—, y ¿quién puede dejar de construir, o construirse, con la obra de Antônio? No solo porque transita desde la sólida propuesta de la contabilidad como ciencia del patrimonio hasta la advertencia sobre los perniciosos efectos de las transnacionales de auditoría, sino también porque presenta cuestiones técnicas, terminológicas e históricas que nos desafían a reflexionar sobre los contenidos ideológicos del conocimiento.

Como estudioso perspicaz y profuso escritor y divulgador de nuevas ideas, instaló en nuestro conocimiento de las ciencias económicas la investigación como deriva de la actividad profesional, como una suerte de investigación-acción a lo Fals Borda (2012). La teoría no fue su poltrona para las especulaciones sino un desafío de las praxis, que no se entienden sin aquella.



Por ello, sus textos, cultivando la metodología científica aplicada a temáticas profesionales, dan inicio cierto al pensamiento contable latinoamericano, cuya existencia crítica reivindica él en un esfuerzo para comprender mejor la realidad. Y he aquí el objetivo básico de Antônio: comprender lo humano a través de la ciencia para lograr una vida más digna, una sociedad más equitativa y un desarrollo profesional de las ciencias económicas acorde con las esperanzas de nuestros pueblos.

Creo que —inserto en el pensamiento occidental clásico, resultante de distintas realidades nacionales y personales—, pero con el mismo sentir latinoamericano, Antônio reconoce el contenido antropológico de la contabilidad y vincula el conocimiento contable con la comunidad, desde sus propios orígenes como pauta de acción y comportamiento social. Intuyo también que —quizás sin advertirlo— desarrolla lo que podemos definir como un «incipiente pensamiento contable crítico», es decir no solo como descriptor de sus realidades sino también como diseñador de las respuestas humanas necesarias.

En su estilo mesurado pero firme, cuestiona la globalización y desafía —con matices— el paradigma dominante. La visión contable tradicional sostiene el enfoque profesional de la tecnocracia prevalente y repite con Sombart (1979, pp. 354-361) que la contabilidad es una de las llaves del capitalismo y uno de los aspectos que nos separa de la Edad Media. Antônio, en cambio, recoge el concepto integral de patrimonio como continuidad de lo construido en el Medioevo sobre bases sociales —inclusive religiosas— para poder entender su espíritu como constituyente social y, a partir de allí, mostrar la importancia de la contabilidad.

Denuncia que —impregnado de un posmodernismo basado en la racionalidad normativa, por lo menos en buena parte de los países latinoamericanos— el pensamiento contable se estratifica y adopta el esquema jerárquico de la organización económica. Y sostiene que ello delimita el espacio para propuestas que se adecúen a nuestras propias necesidades.

El enfoque aparece recuperado y analizado por los autores del presente libro en un esfuerzo que reivindica el contenido científico de su obra y la instala en el marco de la cultura. Es que Antônio, alejado de disquisiciones metodológicas, combina el empirismo que emerge de la acción de investigar lo concreto con el análisis teórico que le suministra su cultura moderna. Redondea así un perfil auténticamente humanista, superador de la visión tradicional del contador público, llegando a ser un «hombre de números» que tiene la capacidad de

pensar nuestra ciencia contable y de observarla como producto de la evolución social. De allí su búsqueda de los caminos que hacen expeditivo el tránsito de la evolución del pensamiento contable hacia su objeto científico.

## [EL NEOPATRIMONIALISMO LOPES DE SÁ]

Lopes de Sá encuentra en el concepto de «patrimonio» la piedra angular de sus ideas. La lingüística refiere que el término *patrimonio* está compuesto por el lexema *patri*, «del padre», y la terminación *-monium*<sup>4</sup>, que en este contexto significa «lo recibido» (del *pater familias*). En Benveniste (1983) se referencia con propiedad el mundo del padre de familia (*pater familias*), de su autoridad y su posesión: se trata de una institución que se funda en la potestad de «disponer» y «controlar» (pp. 174-179). Su origen histórico recuerda los procesos de *apropiación* de seres humanos (esclavitud), de tierras (ocupación territorial) y de animales salvajes (domesticación).

Allí se identifican tres propiedades emergentes de la sustancia del patrimonio: la *apropiación* (validada por la *tenencia* activa), la *disposición* (representada por la *transmisión* posible) y el *control* (entendido como la *verificación* continuada). Estas propiedades tienen un correlato con las operaciones metodológicas de la contabilidad: la *apropiación patrimonial* se expone en el balance general; la *transmisión del patrimonio* se explicará en la dinámica del estado de resultados, y el *control* será desarrollado por la auditoría.

En los orígenes de la economía, el patrimonio relaciona el mundo de las cosas con las personas como partes de un todo interconectado del que surge la riqueza como de naturaleza no económica sino social (Polanyi, 2001, p. 337).

La concepción de patrimonio refleja una *materia* (bienes y derechos) que es apropiable como el derecho absoluto de disponer de las cosas. Ese carácter jurídico es determinante para hacer factible la posibilidad de disposición.

El patrimonio es una entidad asegurable y generadora de instituciones, por lo que su relación con lo registral lo hace inmanente a la contabilidad. Podemos decir que no hay contabilidad sin patrimonio ni patrimonio sin (algún tipo de) contabilidad.

---

<sup>4</sup> Con el sufijo *-monio*, aplicado a bases sustantivas, el español formó sustantivos abstractos, de suerte que esta terminación desempeña la función de variable de lo propio de la cosa abstraída. Así, *patrimonio* expresa la idea abstracta del *poder jurídico* (potestad y derecho) que el padre de familia (*pater familias*) tenía sobre las cosas y todo lo que constituía el grupo familiar, en el contexto del derecho romano. (N. del E.)

Como categoría jurídica, el patrimonio es una evolución de la materialidad de la propiedad en el régimen feudal, una emergencia en tránsito hacia la patrimonialización del feudo y paralelamente, aunque en íntima unión, un desplazamiento de las relaciones personales de feudo-vasallaje en el campo del dominio político a relaciones de carácter real y transaccional, con la consecuente distinción, en materia territorial, entre dominio público y dominio privado.

Es interesante acotar que, en Roma, el término *patrimonio* se refiere a la *manus*, institución del derecho civil que designaba la *potestas*, el poder sobre personas y cosas que correspondían al *pater familias*. Queda así claro que el término presupone un acto de poder derivado del uso y la disposición de los bienes, que se legitiman a través de la contabilidad.

En ese sentido, el patrimonio no existe a partir de una propiedad inherente de las cosas. Es el hecho social que posibilita la acción humana de la apropiación en un determinado contexto cuando, apropiado, algo es convertido en patrimonio como concepto antropológico: patrimonio de la humanidad, social, individual, público o privado (Mairal, 2000).

Pese a ello, la idea de que todo el derecho podría constituirse alrededor de la noción de patrimonio se reconoce, aunque antigua, como y equivocada. Así, son necesarias la síntesis y la delimitación previas de su objeto —«el patrimonio como conjunto de bienes y de relaciones jurídicas aglutinados unitariamente en orden a los fines que constituyen el destino de aquellos» (López Alarcón, 2018, p. 111)— para que pueda emerger un derecho patrimonial que cobije a la contabilidad.

Con Antônio aprendemos el concepto de patrimonio como antropológico. Y entendemos que forma parte de los términos derivados que permiten la funcionalización de la contabilidad como asignación de propiedad sobre cosas y personas. He aquí que su contenido social nos conduce tanto a los orígenes de la civilización como a la actual economía virtual. La contabilidad material y física de las fichas de Uruk ha mutado hacia los bienes intangibles, la realidad virtual y las monedas encriptadas y múltiples. También el patrimonio se ha trocado de propiedad por posesión física en un control cibernético y automatizado, administrado por la informática y la robótica.

La sujeción de la contabilidad al derecho se justifica en la idea de que administrar el patrimonio es posible solo con soporte en normas jurídicas del derecho civil y comercial privado y del fiscal público. Y este pasa a ser el fundamento conceptual de la disciplina contable hasta su actual etapa de neoliberalismo

financiero. Emerge entonces la idea (Cerboni, 1873) de que las cuentas representan personas y la contabilidad determina las relaciones y responsabilidades entre los derechos y obligaciones del propietario y las personas que participan en la administración del patrimonio de las empresas (Cerboni, 1878; 1886). De allí a la teoría de la agencia hay solo un paso.

Antônio le incorpora a ese enfoque formal —basado en las cuentas en su calidad de reguladoras de relaciones jurídicas— una dosis de componentes económicos relacionados con la satisfacción de necesidades como base de la eficacia social.

La teoría de las relaciones sistémicas de Lopes de Sá aplica la argumentación jurídica de la responsabilidad mutua de los intervinientes en las relaciones patrimoniales. Esta concepción la diferencia de las pragmáticas actuales, que, considerando las cuentas como instrumentos objetivos de información, se alejan de la personificación<sup>5</sup>.

El derecho —especialmente, el derecho fiscal— ha incidido en el ejercicio práctico y en la conceptualización de la contabilidad, principalmente mediante las teorías patrimoniales de la entidad, que tratan de escrutar las relaciones contables con los interesados en la misma para derivar reglas contables adecuadas como las que plantea la teoría del contrato de agencia.

El enfoque económico recupera, con Antônio, la dimensión esbozada en la escuela patrimonialista de Masi, quien afirma que

la contabilidad tiene por objeto el estudio de todos los fenómenos patrimoniales: sus manifestaciones y su comportamiento, y trata de disciplinarlos con relación a un determinado patrimonio de empresa. [...] la contabilidad estudia este patrimonio en su aspecto estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo, [...] para conocer concretamente dicho patrimonio en sus elementos y en sus valores, ya [...] a los fines de la gestión por los datos que pueda ofrecer, ya porque pueda permitir la recopilación de aquellos que [...] puedan servir de norma general o particular para la gestión futura. Se manifiestan en tres ramas: estática, dinámica y manifestación contable o escrituración. (Masi, 1956, p. 121)

A partir de allí le reconoce a la contabilidad su capacidad representativa de una realidad concreta en todos sus aspectos estructurales —por ejemplo, el patrimonio empresarial o la realidad económica— y ciertos contenidos estructurales genéricos de la realidad objetiva —como los aspectos funcionales del sistema—.

---

<sup>5</sup> Hendricksen (1970, p. 31) afirma que la personificación ha obstaculizado la evolución de la teoría de la contabilidad, dado que sustituyó la racionalización y las reglas detalladas de la lógica.

De esta forma puede articular la administración del patrimonio al servicio de la hacienda con la responsabilidad social y la teoría del contrato de hacienda en torno al postulado de entidad.

Podemos entonces ubicar el pensamiento de Antônio en el tránsito de un periodo de naturaleza privada de la contabilidad —cuya finalidad era dar cuenta y razón del estado de sus negocios y justificar la correcta administración del patrimonio— a una nueva época en que aquella es válida como justificación ante la sociedad de una administración empresarial eficaz. El origen basado en el interés individual sobre el patrimonio de un comerciante amplía el ámbito de usuarios y la gama de intereses protegidos para incluir también a la colectividad, que se legitima como titular de los derechos inherentes a la responsabilidad social. El patrimonio se socializa así como fuente de información y de rendición de cuentas.

Antônio adopta un enfoque de la contabilidad basado en un contenido práctico —el gobierno racional de Jenofonte (1984), basado en la autoridad y el orden— y en la propuesta de la existencia de una ciencia que estudiaba la riqueza como un conjunto de medios para satisfacer las necesidades. Su interpretación es que esa ciencia podría ser la contabilidad a pesar de que Aristóteles, en el capítulo primero del libro primero de su *Moral a Nicómaco*, expresamente considera que «la riqueza [es el fin] de la ciencia económica».

Si entendemos el capitalismo como «la acumulación ilimitada de capital mediante medios formalmente pacíficos» (Boltansky & Chiapello, 2010, p. 35), podemos aventurar que el patrimonio —cuya determinación se formula en términos de moneda— es la base material del espíritu del capitalismo y se encuentra implícito en sus orígenes mismos. La contabilidad, en cuanto instrumento de registro de las riquezas afectadas a una actividad, es esencial para el funcionamiento del capitalismo.

En su obra, Antônio comienza conformando el sustento, los cimientos imprescindibles de la construcción teórica con una historia y una acción investigativa empírica que darán consistencia lógica y apoyo conceptual a las distintas propuestas que comienzan a desgranarse de manera casi obvia para el lector.

Su visión patrimonial de la empresa como sistema de partes interdependientes —con antecedentes recogidos, principalmente, de la escuela italiana— le permite estructurar la teoría de las funciones sistemáticas del patrimonio a partir de un esquema de postulados emergentes de la lógica del comportamiento económico. A contravía de los criterios clásicos, no hace foco en la ganancia como objetivo prevalente de la empresa y, utilizando una óptica más trascen-

dente, nos habla de las finalidades, las capacidades, las fuerzas y las funciones del patrimonio.

Impulsa entonces la idea de alejarse de la mirada de los fenómenos patrimoniales como comportamientos estancos y especializados, para aplicar un enfoque sistémico que parte de su propia sustancia. Y concluye en una propuesta que reivindica el carácter integrador y totalizador de la contabilidad.

Instalar el patrimonio como objeto de estudio implica ir más allá de lo monetario-financiero y transformar en multidimensional el campo de la contabilidad trayendo al mismo el contenido determinable de lo cultural, lo industrial, lo político, lo histórico, lo arquitectónico, lo natural y lo moral.

Antônio deja atrás la acepción usual del patrimonio de una organización unipersonal o pluripersonal, estimado por el cálculo económico del activo neto como diferencia entre el activo y el pasivo.

Reconoce su contenido «métrico» —factible de ser medido— e «informativo» —capaz de ser comunicado—, que se integra por dos componentes: el «activo», que implica los recursos sobre los que el titular propietario puede ejercer derechos de control, propiedad y disposición, y el «pasivo», que se compone de las deudas, las obligaciones y los compromisos con terceros ajenos al ente. Y advierte que ambos elementos son indisociables y conforman de manera integral el concepto de patrimonio, que abarca tanto la inversión como su financiamiento.

Por ello, rechaza los marcos conceptuales de las NIIF<sup>6</sup>, que limitan el patrimonio al campo de las finanzas al definir que un patrimonio activo no se basa en el derecho de propiedad sino en la potencialidad de generación de beneficios económicos futuros que contribuyan a los flujos de efectivo de la entidad. Y esta definición, condicionando el desarrollo científico y social de la contabilidad, la encorseta en lo financiero.

Porque, para Antônio, ese patrimonio no es una condición residual sino la expresión de un hecho existencial del individuo en sociedad. Es la entidad integral y social de un neto compuesto por la articulación entre inversión (activo) y financiamiento (pasivo) que cumple un rol: aplicarse a producir bienes o servicios capaces de satisfacer necesidades. Ese es el *leit motiv*<sup>7</sup> de la gestión del patri-

6 Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son emitidas por el IASB (International Accounting Standards Board) [Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad].

7 La palabra alemana leitmotiv (pronunciación corriente /laitmotif/) significa «motivo conductor»; rara en la grafía leit motiv, aunque esta se ajuste más a gramática. Su plural es leitmotiven o leit motiven (/leitmotiven/), conforme a la morfología alemana. (N. del Ed.)

monio, que solo puede existir en una sociedad instituida. El hecho monetario del pago y las cobranzas que delimitan el campo del financiamiento de la organización es una circunstancia posterior y derivada del patrimonio y su gestión.

La tangibilidad operativa y la propiedad real son atributos del ámbito patrimonial y son lo que permite —en la estructura jurídica del derecho— que la entidad controle los beneficios económicos generadores de los fondos que se espera obtener como resultado de acciones económicas y derechos legales.

Lo financiero no es la esencia sino la deriva monetaria de lo socioeconómico. Por ello, la expresión contable del patrimonio no es financiera, no equivale al valor de mercado de las acciones ni tampoco al monto de venta de los activos de la entidad ni al de todo el negocio en marcha. Con esto se reconoce que la contabilidad no valúa en términos de mercado sino que mide con base en reglas.

Y estas reglas —he aquí el desvelo de Antônio— tienen que respetar la metodología científica. Y él lo hace desde su posición de heterodoxo, capaz de efectuar aportes dialécticos y metodológicos significativos para distinguir el objeto y el campo del conocimiento contable. Nos enseña una visión humanista —en medio de la tecnocracia circundante— que permite relacionar la contabilidad con el bienestar social y el bien común y nos explica una concepción científica —en un mundo contable de buenas prácticas solo para algunos— que permiten comprender la lógica de la dinámica y la sistémica de la acumulación patrimonial.

Al definir la empresa como «la *azienda* o riqueza administrada», su base discursiva ha nutrido la teoría de la contabilidad no solo con la sistemática lógica de su estática y su dinámica sino incluso con relaciones operativas, administrativas y económicas, ha centrado el objeto en el análisis de las actividades de la empresa y ha ampliado su campo a la organización y la gobernabilidad del patrimonio desde el punto de vista tanto cuantitativo como cualitativo.

Y lo ha hecho desde una perspectiva social, presentando una teoría de las funciones patrimoniales que permite escapar del reduccionismo técnico que propone el positivismo pragmático en contabilidad. Este enfoque permite articular finalidades teóricas basadas en la lógica —estudio de las leyes que gobiernan a las empresas en sí mismas y en relación con el sistema socioeconómico— y finalidades prácticas basadas en la realidad —estudio de los principios de organización, administración y control de las haciendas para conseguir su objetivo propio—.

## [A MODO DE CONCLUSIÓN]

Aun a riesgo de que se nos acuse de reduccionistas podemos destacar en Antônio algunos aportes significativos y una prospectiva:

- El enfoque de la contabilidad como cultura, como construcción humana colectiva que nos aleja de las visiones globalizantes de las reglas de funcionamiento de la práctica contable.
- La ubicación de la contabilidad en el campo dialéctico e histórico de las ciencias sociales, con capacidades cognitivas para describir, interpretar y proyectar la realidad que evitan las concepciones unidimensionales tecnocráticas.
- La propuesta de la contabilidad como formalización de una teoría rigurosa, factible de ser axiomatizada y capaz de desarrollar conceptos métricos que aporten relaciones interteóricas y que se distingan del reduccionismo instrumental de los marcos conceptuales profesionales.
- El reconocimiento comprometido de la contabilidad como poder efectivo, separado de la concepción de «inocente» herramienta de procesamiento de datos para la administración.

Así como el neocontismo amplía y revitaliza la concepción instrumental del contismo y abre el campo para un poscontismo hermenéutico, Antônio advierte que el neopatrimonialismo y su enfoque social superan el patrimonialismo como expresión registral de derechos de propiedad y habilitan el camino hacia un pospatrimonialismo basado en la gobernabilidad por el control y compatible con las características del neoliberalismo.

Pero hay algo más. El enfoque de Antônio nos permite poner en valor el concepto antropológico de patrimonio en contabilidad. Y no solo para el caso de algunas operaciones metodológicas como la medición, el registro y la exposición sino asimismo para poder contradecir la actual financierización de la economía, tan incrustada en el pensamiento neoliberal.

Y esa contradicción le abre camino al pospatrimonialismo en el análisis crítico tanto en el campo de la investigación contable como en el de su contenido pedagógico y académico. No es nostalgia lo que nos trae el legado de Antônio: es la revelación de un camino posible para el futuro, de un camino que forma nuestras conciencias.

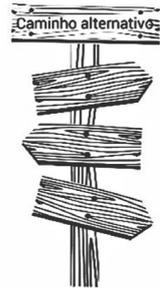
En la hora de la conciencia emerge la importancia del neopatrimonialismo de Antônio Lopes de Sá. Ya la ciencia demuestra inconsistencias en el pensamiento clásico en economía; ya la sociedad nos increpa en el camino de la injusticia social; ya la naturaleza clama por la sustentabilidad frente a los desbordes del modo de producción imperante.

Es la hora de la conciencia. Y en esta hora, nosotros tendremos la fortuna de disponer de este libro como imprescindible.

Creo distinguir en Antônio la misma contradicción que canta nuestra recordada «negra»<sup>8</sup> Mercedes Sosa, tan humana, tan propia como forma de vida. Si hay algo que ha caracterizado nuestro tránsito por la realidad del Tercer Mundo latinoamericano es la convivencia con las contradicciones.

Y ello también ha determinado nuestros enfoques académicos: una combinación de pragmatismo anglosajón, al que todos terminamos reverenciando; enciclopedismo de Europa, la vieja, al que todos terminamos imitando, y conciencia latinoamericana, de la cual todos somos producto inacabado e inexorable. Con nuestras Malinches, nuestros Macunaímas y nuestros Atahualpas; con nuestros Pizarros, nuestros Moctezumas y nuestros Corteses; con nuestra leyenda negra de la Conquista y los relatos del Dorado; con nuestros Túpac Amarus, nuestros Martís y nuestros Tiradentes, Mirandas y Suces; con nuestras mujeres como Altagracia Mercado, Juana Azurduy, Manuela Sáenz y Policarpa Salavarrieta; con nuestra utopía bolivariana de la Patria grande compartida con Miguel Hidalgo y Costilla, Artigas, San Martín y O'Higgins. Son componentes históricos que se identifican como el cemento de la identidad latinoamericana, aquello como la deuda nuestra, actual e interminable, que el dinero ajeno no ha podido comprar.

Patagonia, Argentina, invierno de 2019



## REFERENCIAS

Aristóteles (1996). *Moral a Nicómaco*. Madrid: Espasa Calpe.

<sup>8</sup> Mercedes Sosa *la Negra*; el calificativo *negra*, con el sentido afectivo de «morena», es raro en Colombia.

- Benveniste, É. (1983). *Vocabulario de las instituciones indoeuropeas*. I. *Economía, parentesco y sociedad*. II. *Poder, derecho, religión*. Madrid: Taurus.
- Boltansky, L. & Chiapello, E. (2010). *El nuevo espíritu del capitalismo*. Madrid: Akal.
- Cerboni, G. (1873). *Primi saggi di logismografia. Presentati all'XI Congresso degli scienziati italiani in Roma*. Firenze, Italia: Tipografia Militare La Minerva di Tito Giuliani.
- Cerboni, G. (1878). *Logismografia. Ricomposizione dei progetti e degli esempi proposti per introdurre la scrittura in partita doppia comune nella contabilità generale del Regno d'Italia*. Roma: Stamperia Reale.
- . *La ragioneria scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e sociali*. I. *I prolegomeni*. Roma: Ermanno Loescher & C.
- Cruz, M. (2007). *Cómo hacer cosas con recuerdos: sobre la utilidad de la memoria y la conveniencia de rendir cuentas*. Buenos Aires: Katz.
- Fals-Borda, O. (2012). *Ciencia, compromiso y cambio social*. Buenos Aires: El Colectivo (colección Pensamiento Latinoamericano).
- Hendricksen (1970). *Teoría de la contabilidad*. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana.
- Jenofonte (1984). Los ingresos públicos o las rentas. *Obras menores* (pp. 131-156). Madrid: Biblioteca Clásica Gredos.
- López Alarcón, M. (2018). Apuntes para una teoría general del patrimonio eclesiástico. *Ius Canonicum* 17: 111-151.
- Mairal Buil, G. (2000). El patrimonio como concepto antropológico. *Anales de la Fundación Joaquín Costa* 17: 217-228.
- Masi, V. (1956). Filosofía de la contabilidad. *Revista Técnica Contable* 4(3).
- Polanyi, K. (2001). *La gran transformación*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Sombart, W. (2005). *El burgués. Contribución a la historia espiritual del hombre económico moderno*. Madrid: Alianza.

---

PARTE I

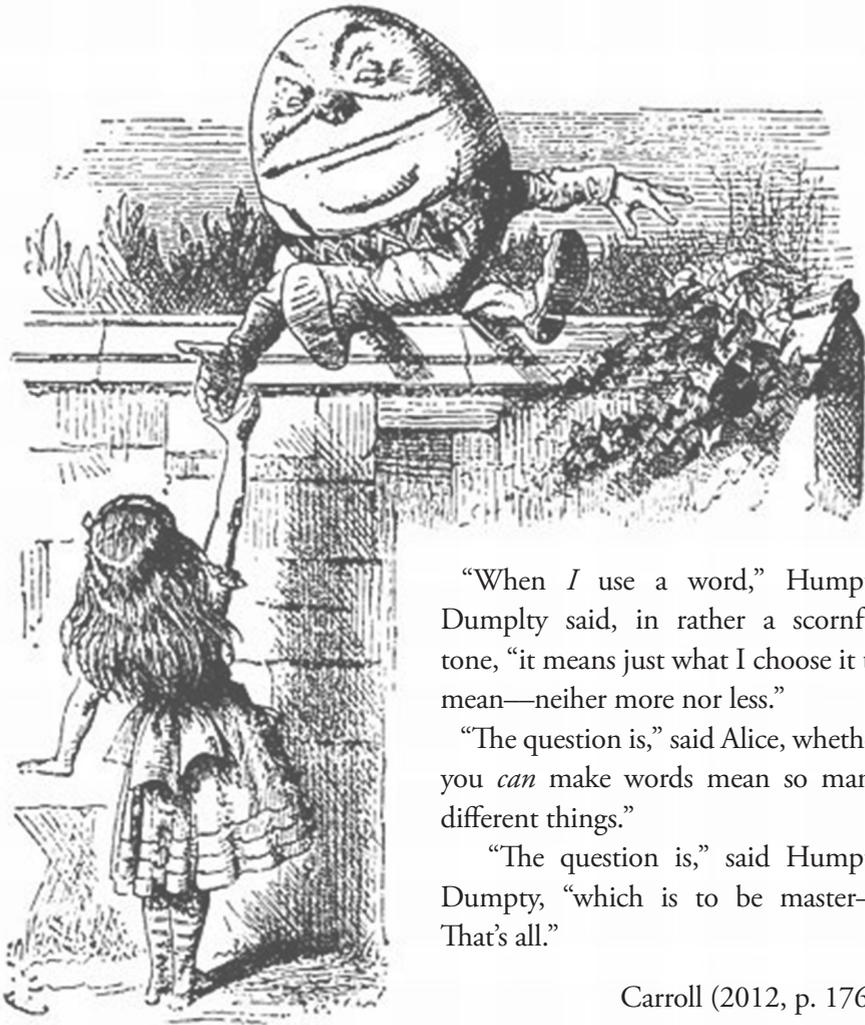
---

Ad verbum:  
«Palabra por palabra»





Frontispicio de cada uno de los números de la revista *Magasin illustré d'éducation et de récréation* (Revista ilustrada de educación y de recreación). Dirección literaria de P.-J. Stahl y Julio Verne (el inmortal escritor de ciencia ficción), y de Jean Macé para las ciencias, publicado en París por J. Hetzel, 1885.



“When *I* use a word,” Humpty Dumpty said, in rather a scornful tone, “it means just what I choose it to mean—neither more nor less.”

“The question is,” said Alice, whether you *can* make words mean so many different things.”

“The question is,” said Humpty Dumpty, “which is to be master—That’s all.”

Carroll (2012, p. 176).

## Capítulo 1

# Vicisitudes lingüísticas del neopatrimonialismo

Jesús Alberto Suárez Pineda

Corporación Unificada Nacional de Educación Superior

*nec ad ullius rei summam nisi praecedentibus initiis perveniri.*<sup>1</sup>

Quint. I. pr. 5.

### INTRODUCCIÓN

La máxima del epígrafe con que iniciamos este capítulo aparece en el prólogo de las *Instituciones oratorias* de Marco Fabio Quintiliano (35-96 d. C.). Sintetiza la aspiración de Lopes de Sá a ofrecer la doctrina y las teorías que fundamentan los principios que rigen la disciplina contable.

El libro que presentamos a los lectores latinoamericanos está dedicado a una de las figuras más representativas de la teoría contable del siglo xx: el pensador contable brasileño Antônio Lopes de Sá (véase frontispicio de este libro), padre del neopatrimonialismo, una de las más modernas corrientes de la doctrina científica y filosófica de la contabilidad.

La obra de Antônio Lopes de Sá es pura moral y profunda filosofía contable. Este grande pensador dedicó toda su vida a los estudios contables, como un poderoso maestro espiritual que logró tender puentes entre ciencia y humanismo, en una dimensión de conciencia ética.



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

La obra de Lopes de Sá es un referente mundial de la teoría actual de la contabilidad, entre los pensadores contables que buscan fundamentar los principios de la contabilidad en el campo de las ciencias sociales. Dicha obra establece un camino alternativo seguro para salir de esta crematística financiera de los grupos de interés que hicieron de la contabilidad una servidumbre del capitalismo.

El maestro Lopes de Sá fue condecorado en su país con diversas dignidades públicas por la Presidencia de la República y por Asambleas Legislativas de distintos Estados de Brasil. Obtuvo la Medalla de Oro João Lira, la mayor distinción profesional que se confiere a un contador en Brasil, otorgada por el Consejo Federal de Contabilidad, el organismo más importante de la profesión contable del hermano país. En su época, solo seis personas obtuvieron tal dignidad oficial entre 400.000 contadores brasileños.

También recibió varios reconocimientos internacionales. En 1999, la Universidad Samuel Benjamin Thomas de Londres le confirió en Inglaterra el título de Doctor Honoris Causa en Letras. La *Revista Técnica Contable* de Madrid, le concedió el Premio Internacional de Literatura Científica, entregado en la Embajada de Brasil en España, con la presencia de todos los presidentes de las más influyentes entidades españolas de investigación contable. Murió el 7 de junio de 2010, a los 83 años, en Belo Horizonte, víctima de un ataque cardíaco fulminante. Su corazón, rebosante de vitalidad y amor, ya no pertenece a este mundo. Pero continúa el legado de una obra colosal, siendo el escritor más prolífico de la literatura contable de todos los tiempos.

Lopes de Sá será recordado como el padre del enfoque neopatrimonialista de la contabilidad, heredera de una tradición italiana de investigación contable, que él mismo enriqueció con aportes propios como científico social, a través de su prolífica producción intelectual que lo hizo merecedor de unos 250 homenajes a su vida y obra, celebrados por universidades, academias, centros de cultura y entidades oficiales nacionales e internacionales que lo enaltecieron como dignatario de distinciones, tales como: Contador Honorario de la Confederação



dos Contadores dos Países Andinos, Miembro Honorario del International Research Institute de New Jersey (Estados Unidos), Director del Instituto Internacional de Pesquisas Históricas (Brasil), Miembro del Instituto Italiano de Storia de la Rogioneria, Miembro Fundador de la Conferência Brasileira de Cultura Contábil, Presidente de la Academia Brasileña de Ciencias Contables, de la Associação Científica Internacional de Contabilidade e Economía, y del Instituto de Pesquisas Augusto Tomelin de Brasil, adscrito al complejo universitario de la Unión de Negocios y Administración (UNA). Así mismo, fue Miembro de diversas academias científicas internacionales y de consejos editoriales de revistas especializadas en el campo contable.

En Colombia fue Miembro Honorario de la Fundación para el Desarrollo de la Ciencia Contable (Fidesc), y del Consejo Editorial de la *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, la cual ha difundido en la comunidad académica colombiana el enfoque neopatrimonialista de Antônio Lopes de Sá, en sus profundas implicaciones sociales.

Un mes antes de morir, con la plena lucidez que toda la vida lo acompañó, dijo en una conferencia que siempre buscó socializar el conocimiento, difundir la ética y el respeto por el prójimo. Y de todo ello en verdad fue vivo ejemplo de esfuerzo y dedicación, mostrando siempre un profundísimo amor por la disciplina contable.

## **APOSTILLA SOBRE LA PALABRA *HACIENDA* A PROPÓSITO DEL NEOPATRIMONIALISMO**

El capítulo XXXI de la segunda parte de *Don Quijote* trata del graciosísimo altercado que Sancho tuvo con una criada, la tarde que llegó Don Quijote al castillo de los Duques. Cuenta la historia que la dueña, la señora Doña Rodríguez de Grijalba, se las hubo con Sancho cuando este le solicitó, a la usanza caballeresca, que fuese servida de mandar poner, o poner, a su asno en la caballeriza.

La digna señora se salió de sus cabales con el escudero y lo envió enhoramala a cuidar él mismo de su rocino, «que las dueñas de esta casa no estamos acostumbradas a semejantes haciendas» (Cervantes, 1979, p. 1173). Sancho continuó molestándola, en un divertido juego de dimes y diretes, hasta llegar a insinuarle que era vieja. Toda ya encendida en cólera, la dueña le respondió, a voz en cuello, con el insulto mayor que contiene el libro de contabilidad de palabras

soeces en lengua castellana, con séquito de otras de menor calibre como «bellaco harto de ajos».

Valga en este punto de la argumentación, el análisis semiótico (en sus niveles morfosintáctico, semántico y pragmático) que hace José María Restrepo Millán (1955) a propósito de la palabra *hacienda*, dentro de una familia léxica de expresiones idiomáticas que denotan una actividad colectiva que se desarrolla en pleno movimiento (pp. 124-129).

Por lo que respecta a los niveles morfosintáctico (construcción y régimen) y semántico (significado) de las palabras, sabemos que las palabras *sumando*, *sustraendo*, *reverendo*, *reverenda*, *hacienda*, *molienda* o *subienda* llevan la terminación del gerundivo latino (-ndo, -nda), llamado también participio de futuro pasivo, que en español formó sustantivos de los tres géneros, a saber:

- a. Sustantivos solo en masculino, en el lenguaje de la aritmética: *sumando*, lo que ha de ser sumado (cada uno de los números que se suman); *sustraendo*, lo que ha de ser sustraído (el número del que se resta o quita una cantidad), y *minuendo*, lo que ha de ser disminuido (el número del que se resta otro); *multiplicando*, lo que va a ser multiplicado (el número que se multiplica por otro); y *dividendo*, lo que va a ser dividido (el número que se va a dividir).
- b. Sustantivos solo en femenino, en el habla popular, como ocurrió con *hacienda* y *leyenda* que dejan en español la sensación de una actividad colectiva en permanente construcción. Lo deben, sin duda, a su estructura gerundiva. En su cuna latina, *hacienda* proviene del participio de futuro pasivo *facienda*, del verbo *facere*, hacer. La forma neutra de este participio formó sustantivos colectivos que añaden a la idea de futuro la de necesidad, de suerte que *facienda* no significa «cosas que serán hechas», sino «lo que hay que hacer o lo que debe hacerse», es decir, «oficios domésticos», más propiamente «quehaceres», en su sentido original de «lo que hay que hacer», o incluso «faenas», que no es otra cosa que la misma *facienda*, que se ha transformado por desgaste fonético al pasar al español; en cambio, por la vía popular la *f* inicial de *facienda*, desvanecida, se transformó en *h*, dando origen a la forma castellana *hacienda*. Así mismo, *leyenda* se deriva el latín *legenda*, que quería decir «las cosas que están ahí para que se lean», participio neutro plural del futuro pasivo de *legere*, leer; primero significó relato

- popular tradicional, luego inscripción en piedra, medallas o monedas, hasta llegar a significar texto explicativo de grabados e ilustraciones.
- c. Sustantivos masculinos que pueden hacerse femeninos, como voces patrimoniales del latín, especialmente en las hablas eclesiástica, popular y académica: el *reverendo* padre, el que debe reverenciarse, o la *reverenda* dueña, la criada vieja, pero digna señora, a la que se refiere el pasaje citado de *Don Quijote*; el *confirmando* o la *confirmanda*, el *bautizando* o la *bautizanda*, para referirse a las personas que se van a confirmar o bautizar en el credo católico; y el *graduando* o la *graduanda*, dicho del estudiante o la estudiante que se va a graduar. En francés sucedió algo similar con la palabra *affaire*, negocio, cuya etimología significa *ce qu'il a à faire*, lo que hay que hacer.

En el nivel pragmático (los diversos usos del lenguaje), las palabras *hacienda* y *molienda* tienen afinidad de sentido, por cuanto en su uso popular tienen la particularidad de establecer una estrecha relación entre las cosas mismas que han de hacerse y la realización de la actividad correspondiente.

Así, en las hablas regionales de Colombia, por ejemplo, las sabrosas expresiones «*cogiendas y moliendas de café*» de la zona cafetera, designan no solo la serie de actividades constitutivas a las labores de recoger y moler el café, sino también «el café que va a ser molido», vale decir, el café almacenado y listo para ser molido. Cuando percibimos este tipo de expresiones, con significados vibrantes de potencia, el movimiento de las labores de campo se confunde con las más diversas sensaciones sinestésicas de sabores, olores y colores que se mezclan con sensaciones táctiles y auditivas. Hay expresiones idiomáticas especiales, sin embargo, que tan solo designan las cosas que ha de hacerse como en la expresión boyacense «*sacandas de papa*» que significa la acción de sacar la papa de la tierra. Caso especial es el de la expresión «la *subienda* de pescado», en que ni siquiera interviene la acción humana, pues solo describe el fenómeno natural de travesía impetuosa de los peces que nadan río arriba.

El sabor a terruño que evocan estas expresiones idiomáticas tiene una estrecha relación con el pasaje citado de «no estamos acostumbradas a semejantes haciendas», con la acepción de trabajos duros de cuidar jumentos, en que puede ser evidenciada toda una familia léxica en las lenguas romances, conformada por palabras que sugieren significados que implican una actividad intensa y mucho movimiento físico, como si pudiéramos percibir el ajetreo y el ruido de quienes

los producen. De ahí tal vez provenga el matiz de *trabajo rudo* que le pone la lengua italiana a su *facenda*, con el significado de trabajo, faena, oficio y, en general, labor dura o fatigosa por naturaleza.

Con el paso del tiempo, *hacienda* fue dejando poco a poco la acepción de faena o labor, especialmente casera, para significar «los bienes» y «la riqueza» creada por el trabajo. Durante algún tiempo coexistieron en *hacienda* ambos sentidos de «trabajo duro» y «riqueza». Sin embargo, prevaleció este último como término técnico de la economía. Pero como la riqueza de los antiguos hidalgos españoles solía consistir, las más veces, en predios rústicos, o en fincas de campo con todos sus bienes, ocurrió que *hacienda* se refirió principalmente a las fincas agrícolas, como sucedió en portugués con *fazenda*, que significa exactamente lo mismo. Solo en su acepción fiscal, la hacienda hace alusión a la riqueza de una nación. Entonces se escribe en mayúscula, como en Ministerio de Hacienda Pública, o un libro de Hacienda Pública.

### ***La decisión de Lopes de Sá respecto de la palabra «fazenda»***

El pensamiento contable de Lopes de Sá se expresa con la ayuda de algunos términos técnicos; no son muchos y siempre son los mismos. Consideramos conveniente aclarar aquí, tan solo un par de vocablos que ofrecen grandes dificultades de traducción, por tratarse no de palabras portuguesas sino italianas: *azienda* y *aziendale*, que traducidas al portugués dieron origen a los italianismos *azienda*, como sustantivo (*aziendas*, en plural), y *aziendal*, como adjetivo (*aziendais*, en plural masculino y femenino). Trataremos en lo posible de dilucidar estos términos, sin recargarlos de comentarios farragosos.

A continuación, se presenta una muestra de tres expresiones portuguesas. Se consideró pertinente aclarar desde un principio el sentido de *patrimônio aziendal* en sus relaciones con las denominaciones en portugués de dos escuelas antitéticas del pensamiento contable italiano, el *aziendalismo* de Gino Zappa y el *patrimonialismo* de Vincenzo Masi, ubicándolas en el contexto global de las escuelas de pensamiento contable:

- a. *Patrimônio aziendal*, patrimonio de la organización o de una célula social, como objeto de estudio de la contabilidad en la teoría patrimonialista de Vincenzo Masi, que sigue y renueva Antônio Lopes de Sá.
- b. *Aziendalismo* de Gino Zappa y sus seguidores, o teoría de la economía de la empresa, que critican tanto el patrimonialismo Masi como el

neopatrimonialismo de Lopes de Sá, por lo que respecta al objeto de estudio de la contabilidad.

- c. *Patrimonialismo* de Vincenzo Masi, en que se funda el *neopatrimonialismo* de Lopes de Sá, constituyéndose este enfoque teórico en la primera escuela de pensamiento contable propuesta por un latinoamericano.

La ubicación del patrimonialismo dentro del contexto global de la historia y las doctrinas de la contabilidad se sintetiza a continuación. En 1840, el italiano Francesco Villa escribió el primer libro científico de contabilidad. Ya había un clima de preocupación filosófica a propósito de la contabilidad, cuando las primeras corrientes de pensamiento contable estaban en sus inicios.

De manera somera, se destacan a continuación las cinco escuelas de pensamiento contable más importantes en los últimos doscientos años. Entre paréntesis indicamos su creador o fundador. Estas corrientes hicieron evolucionar la parte científica de la contabilidad y consiguieron progresos inmensos en la materia (Lopes de Sá, 1980, p. 34-35):

- Contismo: que proponía la *cuenta* como objeto de estudio de la contabilidad (Francesco Villa).
- Personalismo: que concebía la contabilidad como un estudio de valoración de derechos y obligaciones de personas (Giuseppe Cerboni).
- Controlismo: que proponía el *control* como objeto de estudio de la contabilidad (Fabio Besta).
- Economía de la empresa (*Aziendalismo*): que consideraba la contabilidad una rama de la economía de las *empresas e instituciones*, englobadas con el término genérico de *aziendas* u organizaciones (Gino Zappa).
- Patrimonialismo: que concibe la contabilidad como la ciencia que estudia los fenómenos patrimoniales (Vincenzo Masi). En Brasil se desarrolló el *neopatrimonialismo* (Antônio Lopes de Sá) con fundamento en el viejo patrimonialismo de Masi.

La traducción de los términos «*azienda*» y «*patrimônio aziendal*», de uso técnico en Lopes de Sá, es muy problemática, tanto en portugués como en español. Escribimos en cursivas el sustantivo *azienda* y el calificativo *aziendal*

por tratarse de italianismos en lengua portuguesa, empleados por el autor con propósitos técnicos en el vocabulario neopatrimonialista que trata de fijar en la construcción de una teoría general de la contabilidad.

### **Azienda**

La palabra *azienda*, en el portugués técnico del neopatrimonialismo, es un extranjerismo introducido por Lopes de Sá (1988, 1990); proviene del italiano *azienda*, empresa, que a su vez proviene del español antiguo *hazienda*, hoy *hacienda*, un derivado del latín *facienda* (participio de futuro pasivo de *facere*, hacer) que significa ‘cosas que hay que hacer’, sobrentendido el complemento directo *negotia*, actividad, ocupación, trabajo.

En la lengua italiana, la palabra *azienda* comprende la idea general y usual de *empresa*: *azienda agricola*, empresa comercial; *azienda commerciale*, empresa comercial, *azienda industriale*, empresa industrial.

En el neopatrimonialismo de Lopes de Sá, se entiende por *azienda* una empresa u *organización*, es decir, un organismo, o célula social, integrado por bienes y personas que trabajan juntas para la obtención de un fin determinado, individual o colectivo. El concepto de *azienda* puede referirse a dos tipos de organizaciones: empresas con ánimo de lucro, como las empresas mercantiles, industriales, de servicios o bancarias; y empresas sin ánimo de lucro, como una entidad pública, un municipio, una iglesia o instituciones de beneficencia.

Lopes de Sá prefiere utilizar el italianismo *azienda*, con el sentido de organización o entidad económica, con ánimo de lucro o sin este, en lugar de *fazenda*, que en lengua portuguesa significa tanto predio rústico como tejido. Salvo en la acepción de ‘tejido’, el español *hacienda* y el portugués *fazenda* presentan la misma anfibología de finca agrícola y bienes de una nación, como en el caso de las expresiones Ministerio de Hacienda, en español, y *Ministério da Fazenda*, en portugués.

Para el neopatrimonialismo, *azienda* significa ‘organismo económico’ compuesto de personas y patrimonio, de modo que el *patrimonio* es tan solo la parte impersonal de la organización. El patrimonio de la organización, objeto de estudio de la contabilidad en la perspectiva patrimonialista, según vimos, es una coordinación sistémica de bienes, servicios y valores, que se agrupan mediante relaciones complejas para alcanzar un fin determinado.

Según el patrimonialismo, es un error definir el patrimonio como un conjunto de derechos y obligaciones, lo que no corresponde a la realidad

contable, pues la buena gestión del patrimonio sirve para fomentar en las organizaciones la obtención de sus fines.

La contabilidad observa el patrimonio en sus aspectos estático y dinámico, al igual que en sus aspectos económico o *cuantitativo* y estadístico-contable o *cualitativo*. Los aspectos cuantitativo-contables comprenden, por ejemplo, un fondo de valores que coexisten en una empresa en un momento dado; y los cualitativo-contables conforman un sistema coordinado de bienes, débitos, créditos o provisiones de una empresa, también en un momento dado.

### **Aziendal**

En términos generales, traducimos *azienda* por «organización» o «célula social», y el adjetivo *aziendal* por «de la organización» u «organizacional», es decir, referido a lo que es *institucional*: empresas y entidades, y no por «haciendal» como se traduce en la versión castellana de *Teoría general del conocimiento contable* publicada por el Ministerio de Economía y Hacienda de España (cf. Lopes de Sá, 1997) o incluso ‘hacendal’<sup>2</sup>, error en que yo mismo he incurrido (Suárez, 2014, pp. 225-246).

### **Patrimônio aziendal**

Lo traducimos como «patrimonio de la organización» o «patrimonio de las células sociales». En términos generales, Lopes de Sá entiende por «patrimonio» un conjunto de relaciones estrechamente imbricadas que permiten observar una célula social, en función de sus necesidades colectivas, por ejemplo, el patrimonio de una entidad<sup>3</sup> o el capital de una empresa. En este sentido, el patrimonio se constituye en el objeto de estudio tanto de la contabilidad como de la economía.

En español, la palabra *patrimonio* aparece hacia 1300, y significa, propiamente, lo que se hereda del padre de familia (*pater familias*). Es importante aclarar que el término patrimonio no era exclusivo para designar la masa de bienes de una persona, sino que se empleaba junto con otras locuciones como *potestas*, potestad; *res familiaris*, patrimonio familiar; *familia pecuniaque*, el grupo familiar en lo referente a los bienes.

2 El neologismo *hacendal* es preferible a *haciendal*, pues este adjetivo proviene del lexema *hacend-* que significa organización, y el sufijo español *-al*, que pertenece a, relativo a, y sirve para derivar adjetivos a partir de bases nominales, sin diptongación (*organizacional* de *organización*, al igual que *infernal*, de *infierno*, *invernal*, de *invierno*, de acuerdo con las normas generales de la derivación en la lengua castellana).

3 La palabra ente se entiende aquí en el sentido de institución sin ánimo de lucro, mientras que empresa se entiende más bien como una entidad con fines económicos.

Desde el punto de vista de su etimología, en el contexto del derecho romano, la palabra *patrimonio* se compone de dos elementos, a saber:

- a. El lexema *pater* que tenía la connotación colectiva de «padre», en su designación social, no física, como en la locución *pater familias*, el padre de familia, con el sentido jurídico de demostrar parentesco clasificatorio. «En latín tenemos también, además de *patrius* y *paternus*, un tercer adjetivo derivado del nombre del padre: *patricius* ‘patricio’, es decir, que descende de padres nobles, libres» (Benveniste, 1983, p. 177). De estos tres adjetivos derivados de *pater*, solo *patrius* es de origen indoeuropeo, y se refiere al padre en su sentido clasificatorio más antiguo, como en la locución *patria potestas*, patria potestad. *Paternus*, en cambio, se refiere al plano personal del padre: *amicus paternus* es «el amigo de mi padre». *Patricius*, en fin, presenta en sufijo latino «-cius» que alude a las funciones oficiales: se vincula no a *pater*, la noción de «padre», sino a *Patres*, «el Senado», por cuanto *patres*, los padres de la patria, era el nombre honorífico de los senadores, o ciudadanos romanos nobles en el ejercicio solemne de sus funciones civiles (Roberts & Pastor, 2018, p. 134).
- b. Con el sufijo «-monio», aplicado a bases sustantivas, el español formó sustantivos abstractos, de suerte que el sufijo desempeña la función de variable de lo propio, o lo que es característico de la cosa abstraída. Así, patrimonio expresa la idea abstracta del poder jurídico (potestad y derecho) que el padre de familia (*pater familias*) tenía sobre las cosas y todo lo que constituía el grupo familiar. Para el derecho romano, el patrimonio se refería al poder jurídico (la potestad y el derecho) que el padre de familia (*pater familias*) tenía sobre las cosas y todo lo que constituía su grupo familiar (*res familiaris* o *familia pecuniaque*), tanto respecto de su mujer (*manus*) como de sus hijos (*patria potestas*), o de sus esclavos (*patria dominicalis*), en lo que se refiere a los bienes (*patrimonium*). Ya en la época de Cicerón el patrimonio significaba los bienes que se poseían de los padres y Horacio lo usó para designar la riqueza y el haber del tesoro público (Miguel, 1949, p. 666).

En la perspectiva del patrimonialismo, cuando Vincenzo Masi afirma que la contabilidad es la ciencia del patrimonio, quiere decir que el patrimonio puede ser considerado desde un punto de vista económico o cualitativo, como un

fondo de valores que coexisten en una organización, en un momento dado. Pero también admite observaciones desde un punto de vista estadístico-contable o cuantitativo, de modo que los componentes patrimoniales se refieren solo a los valores monetarios atribuidos a los bienes, débitos, créditos y provisiones que se encuentran disponibles en una organización, también en un momento dado (Masi, 1942, p. 59; Lopes de Sá & Lopes de Sá, 1995, p. 349).

El «patrimonio» es la parte impersonal de la organización («azienda») o empresa, entendida también como célula social, esto es, la coordinación sistémica de recursos materiales (patrimonio) y humanos que propenden a la realización de un fin y que en sentido dinámico ocasionan una serie de fenómenos patrimoniales que tienen cierta influencia en la formación y desarrollo de la sociedad (Lopes de Sá & Lopes de Sá, 1995, p. 43).

### ***Patrimonialismo***

La palabra *patrimonialismo* en portugués es transparente en español: nombre y concepto se designan con la misma palabra. Se entiende por patrimonialismo la corriente de pensamiento contable que considera el patrimonio de la organización como objeto de estudio de la contabilidad desde el punto de vista de la finalidad que tiene la organización.

Vicenzo Masi fue el creador y doctrinante del patrimonialismo, para quien la contabilidad es la ciencia del patrimonio; le confía no solo el estudio de la revelación contable sino también, y sobre todo, el del objeto de esta revelación, el patrimonio de la organización, estudiado de manera científica en sus aspectos estático y dinámico. En la opinión de este pensador contable italiano, la contabilidad siempre ha estudiado el patrimonio, pero su investigación teórica en un principio se limitó al estudio de los instrumentos de la revelación contable del patrimonio; solo más tarde se pasó al estudio al objeto de tales revelaciones.

En el enfoque neopatrimonialista de Lopes de Sá es posible distinguir entre el objeto material de la contabilidad, el patrimonio de la organización, y lo que podríamos denominar el objeto funcional de la contabilidad, que sería el gobierno del patrimonio. Conviene la inclusión de una tercera categoría de análisis, el objeto formal, la cuenta, en sus dimensiones matemática, jurídica y ética. Estos tres objetos, material, formal y funcional, están muy imbricados y deben tenerse en cuenta en una teoría de la regulación contable que propenda a la protección del interés público y a la eficacia social en la medición del desempeño económico, social y ambiental de las organizaciones.

## **Aziendalismo**

Traducimos *aziendalismo* por «economía de la empresa» (*economia aziendale*, en italiano, y *Economia Aziendal*, en portugués), porque esta teoría económica de la organización tiene su origen en la doctrina económica alemana conocida como «economía de la empresa» (*Betriebswirtschaftslehre*), ciencia que hunde sus raíces en los trabajos realizados por Wener Sombart, Léon Gombert, Eugen Schmahlenbach, Heinrich Nicklish, Herbert Hoffmann y otros que contribuyeron a consolidar la época científica de la contabilidad.

Lopes de Sá utiliza el término *aziendalismo* o economía de la empresa, para referirse a la escuela de pensamiento contable, creada y liderada en Italia por Gino Zappa, y seguida por otros estudiosos como Carlo Masini, Lino Azzini, Antonio Cuddini, y especialmente Pietro Onida. Para este autor, el comportamiento económico de la empresa, objeto de estudio de la ciencia de la economía de la empresa, es producto de una actividad humana de libre elección racional y propende a los fines fundamentales que persigue la empresa, en determinadas condiciones de su contexto espaciotemporal interno y externo.

La economía de la empresa estudia la vida de las organizaciones, en sus relaciones con los fenómenos organizacionales desde un punto de vista económico, en cuanto estos revelan un orden necesario o contingente (Onida, 1947, p. 201), según principios de conveniencia para resolver problemas relacionados con la gestión y la conducta económica de la empresa. En esta doctrina económica de las organizaciones, la contabilidad es considerada como una ciencia económico-administrativa que se ocupa de aspectos cuantitativos (incluidos los de previsión) de los fenómenos económicos de la empresa, mediante procesos contables de revelación, que también implican el análisis y la síntesis de tipo cualitativo.

Para Vincenzo Masi, en cambio, la contabilidad tiene un objeto de estudio mucho más amplio, pues no se limita solo a la representación de los fenómenos patrimoniales, de modo que la economía de la empresa fue fuertemente combatida por Masi y, en Brasil, por Antônio Lopes de Sá. Según estos autores de la corriente patrimonialista, la contabilidad no se ocupa solo de aspectos cuantitativos, como pretenden los teóricos de la economía de la empresa, toda vez que no constituye precisamente la única forma de explicar el hecho contable, dado que el análisis contable también se fundamenta en criterios *cualitativos* (Lopes de Sá & Lopes de Sá, 1995, pp. 44-45).

### ¿Aziendologia o agendologia?

La denominación *aziendologia*, en el vocabulario técnico contable del italiano, puede traducirse como «teoría general de las organizaciones». En la perspectiva patrimonialista, fue adoptada por algunos estudiosos italianos que buscaban englobar todos los estudios relativos a la empresa en la teoría del conocimiento.

Para Vincenzo Masi, esta ciencia debería denominarse más bien *agendologia* en esa lengua, vocablo italiano que podría traducirse como «ciencias de la organización». En esta perspectiva teórica, la *agendologia*, como estudio científico de las organizaciones, estaría conformada por un conjunto de ciencias y no por una única ciencia con sus subdivisiones. En tanto que para Zappa es posible hablar de una teoría general, de suerte que la cuestión de la división no es más que una determinación de los alcances particulares de esa gran ciencia o teoría general. Sin embargo, objeta Lopes de Sá que, dada la gran inmensidad y variedad de las organizaciones en el mundo social, no es posible abarcar su estudio en una única ciencia.

De acuerdo con sus adeptos, el fin de la contabilidad se restringe solo a la revelación de los hechos económicos, y formaría parte de un campo más amplio como la economía de la empresa. Por tanto, conviene integrar los conocimientos sobre la base de ciencias autónomas que aborden, de manera particular, el estudio de los diversos fenómenos patrimoniales, según su naturaleza. Así pues, el término *agendologia* podría referirse, con mayor propiedad, a un sistema de ciencias, al que pertenecerían la administración, la teoría de la organización y la contabilidad.

### FALSOS AMIGOS, COGNADOS O EQUÍVOCOS

El celeberrimo adagio italiano *traduttore, traditore* hace de la traducción el arte de la traición. «Ningún problema tan consustancial —dice Jorge Luis Borges— con las letras y con su modesto misterio, como el que propone la traducción». Esta cita la coloca Ricardo Silva-Santisteban como epígrafe de su libro *De los ideales de la traducción a la traducción ideal* (2016). Según este reconocido traductor, el ideal supremo de la traducción lo describió Fray Luis de León en el prólogo de su versión castellana de *El Cantar de los Cantares*:

El que traslada ha de ser fiel y cabal y, si fuere posible, contar las palabras para dar otras tantas, y no más ni menos, de la misma cualidad y condición y variedad de significaciones que las originales tienen, sin limitarlas a su propio sentido y parecer, para que los que leyeren la traducción puedan entender toda la variedad de sentidos a que da ocasión el original, si se leyese, y queden libres para escoger de ellos el que mejor pareciere. (Granada, 2003, p. 101).

El autor que presentamos en este libro, Antônio Lopes de Sá, escribió sus obras en portugués, un idioma muy cercano al español, lo que al parecer supondría que el trabajo de traducción sería muy fácil. Pero lo que sí es seguro es que la traducción de los textos escogidos fue una labor titánica, en virtud de las exigencias técnicas que implicaron, por una parte, su doctrina contable: el neopatrimonialismo, tan desconocida todavía en Colombia, y, por otra, la comprensión y adaptación de los símbolos de la lógica formal que emplea el autor para explicar su teoría de funciones sistemáticas de patrimonio.

Por lo demás, la escritura de Lopes de Sá está llena de falsos amigos, cognados o equívocos que presentan serias dificultades a traductores no familiarizados con un tema muy especializado. Llamamos cognados a dos palabras semejantes en ambos idiomas que comparten la misma etimología, generalmente latina o griega, pero con significación distinta. Veamos algunos ejemplos, que hemos adaptado del libro *¡Ojo! con los falsos amigos. Dicionário de falsos cognados em Espanhol e Português* (Fernandes & Moure, 1998, pp. 11-12, 117, 119, 128, 141, 150):

- a. *Polvo*, en español, es lo mismo que *pó* en portugués, y no *polvo*, como aparenta. Para este término el equivalente español es *pulpo* (figura 1).



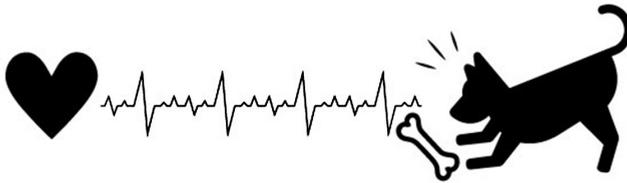
**Figura 1.** Pulpo meditando en polvo de estrellas  
Fuente: elaboración propia con dibujo de Ingrid Carolina Moreno

- b. La palabra *cambista*, que en las dos lenguas significa «persona dedicada a cambiar moneda», adquirió en portugués otro significado: «persona que se lucra con la venta ilícita de boletas para entrar a un espectáculo», que en español corresponde a *revendedor* (figura 2).



**Figura 2.** Cambista brasileño revende entradas al teatro  
Fuente: elaboración propia con dibujo de Ingrid Carolina Moreno

- c. *Latir* (del latín *glattire*, dar latidos agudos), que en las dos lenguas significaba: *palpitar*, *dar latidos* el corazón; *pulsar*, *latir* las arterias o las partes sensibles, por dolor, y, en portugués, solamente *dar latidos* el perro, *ladrar* (figura 3).



**Figura 3.** Latir del corazón de un perro que ladra  
Fuente: elaboración propia con dibujo de Ingrid Carolina Moreno

El estudio de los cognados equívocos o «falsos amigos», como se suele llamarlos en español, no es tan simple como señalar que *azienda*, en italiano, no es equivalente a «hacienda», sino a «empresa», probablemente el falso amigo más trillado, en la teoría contable lopesista. Los adjetivos son los amigos más traicioneros, como en el caso de *aziendal* (organizacional, de la empresa), que se ha traducido equivocadamente por «hacendal», «haciendal».

Hay básicamente tres clases de cognados equívocos. En la primera categoría están los más falsos, es decir, los que discrepan totalmente en sus significados; son voces del portugués y del español que comparten la misma etimología, pero que en realidad corresponden a dos campos semánticos distintos. Tanto en castellano

como en portugués, *fazenda* ‘hacienda’ presenta la misma anfibología. En ambas lenguas prevalece el sentido de «fincas rústicas» sobre el de organismos destinados a la administración de los bienes pertenecientes al Estado, es decir, la Hacienda Pública, que por lo general compete al Ministerio de Hacienda (*Ministério da Fazenda*, en portugués); por ejemplo, está *azienda*, que traduce ‘empresa’, ‘ente económico’, ‘organismo social’, frente a *fazenda*, que en portugués significa ‘finca agrícola’, ‘vereda’, ‘zona rural’ (*propiedade rural*), pero también ‘tejido’ (*tecido*). He aquí ejemplos de los tres tipos de cognados que pueden convertirse en un escollo, en la traducción del portugués al español de obras de Lopes de Sá.

## Formas semejantes con significados totalmente diferentes

### azienda / fazenda

it. **azienda**: s. f. Empresa (organismo económico compuesto de personas y de bienes que trabajan juntas para alcanzar un fin determinado): *azienda agricola* ‘empresa agropecuaria’, *azienda commerciale* ‘empresa comercial’, *azienda industriale* ‘empresa industrial’ (figura 4).

port. **fazenda**: s. f. *Propiedade rural* (hacienda, propiedad rural, finca agrícola). || s. m. *Tecido; pano; estofa*. (tejido; paño; lino). || *Finanças públicas* (Finanzas públicas): *Ministério da Fazenda* (Ministerio de Hacienda).



Figura 4. *Azienda* (empresa)

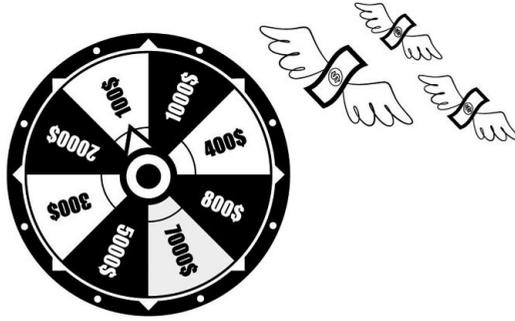
Fuente: elaboración propia con dibujo de Ingrid Carolina Moreno

### falência / falencia

port. **falência** (do lat. *fallentia*-, «coisas que faltam; coisas que enganam», part. pres. neut. pl. de *fallere*, «enganar; faltar»): s. f. Com. *Quebra* (quiebra) (figura 5). || *Suspensão de pagamentos* (suspensión de pagos). *confusão, discussão, briga* (confusión, discusión, pelea).

esp. **falencia** (del lat. *fallens*, *-entis*, engañador): s. f. Equivocación, error que se comete al afirmar algo (*Falha, erro, ao afirmar algo*): ‘Cometió

una *falencia* gravísima al afirmar que esta enfermedad no tenía cura’ (figura 5).



**Figura 5.** Dinero volando en el juego de ruleta: alegoría de la quiebra  
Fuente: elaboración propia con dibujo de Ingrid Carolina Moreno

## Formas semejantes con uno o más significados semejantes y otro u otros diferentes

### fazenda / hacienda

port. *fazenda* (do lat. *facienda*, «coisas que devem ser feitas», ger. neut. pl. de *facère*, «fazer»): s. f. *Propiedade rústica* (hacienda, vereda, finca agrícola). || s. m. *Tecido; pano; estofó*. (tejido; paño; lino). || *Finanças públicas* (Finanzas públicas): *Ministério da Fazenda* (Ministerio de Hacienda) (figura 6).

esp. *hacienda* (del lat. *facienda*, pl. neutro del ger. de *facère*, lo que ha de hacerse): s. f. finca agrícola, vereda. || Fisco: bienes pertenecientes al Estado: Hacienda Pública. || Conjunto de organismos destinados a la administración de la Hacienda Pública: Ministerio de Hacienda.



**Figura 6.** *Ministério da Fazenda* (Ministerio de Hacienda), *fazenda* (hacienda, finca agrícola)  
Fuente: elaboración propia con dibujo de Ingrid Carolina Moreno

### **inversão / inversión**

port. **inversão** (do lat. *inversio*-, «id.»): s. f. *Mudança de posição* (inversión, cambio de posición). || *Mudança na ordem dos termos, hipérbato* (inversión en el orden de las palabras, hipérbaton).

esp. **inversión** (do lat. *inversio*-, «id.»): s. f. Acción y efecto de emplear dinero o capital en la adquisición de bienes (*investimento, emprego de capitais na aquisição de bens*): «[...] ellos [los tecnócratas internacionales] no son presidentes, ni ministros, ni han sido votados en ninguna elección, pero deciden el nivel de los salarios y del gasto público, las *inversiones* y las desinversiones [...]» (Galeano, 1991, p. 94).

### **invertir / invertir**

port. **invertir** (do lat. *invertĕre*, «id.»): v. tr. *Mudar a ordem de* (invertir, cambiar el orden de algo). || **invertir-se** v. refl. *Vortar-se em sentido contrário* (invertir; en sentido contrario).

esp. **invertir** (del lat. *invertĕre*, «id.»): s. t. / pr. *Invertir-se* (invertir, cambiar el orden de algo; invertir em sentido contrario). || *investir, tempo ou dinheiro* (invertir, tiempo o dinero): a] «Por tanto, pasados algunos minutos, que *invirtió* en poner las causas y los códigos en sus lugares respectivos y en refrescarse la vista, tomó el sombrero y salió a la calle» (López Portillo y Rojas, 2010, p. 66). b] «Aquel dinero formaba parte de un cofre de monedas de oro [...] y que ella había enterrado debajo de la cama en espera de una buena ocasión para *invertirlas*» (García Márquez, 2007, p. 10) (figura 7).



**Figura 7.** Marranito: alcancía que sirvió de maceta y generó frutos  
Fuente: elaboración propia con dibujo de Ingrid Carolina Moreno

## Formas semejantes con significados diferentes en el uso actual

### ganância / ganancia

port. **ganância** (do esp. *ganancia*, «id.»): s. m. *Ganho ilícito* (usura). || *Avidez de ganho, ambição desmedida* (codicia, ambición desmedida) (figuras 8 y 9).



**Figura 8.** Ganancia como usura: «Las ganancias mal habidas acarrear un daño para la virtud» (Demócrito, 2008, p. 411, fr. 1057)

Fuente: elaboración propia con dibujo de Ingrid Carolina Moreno



**Figura 9.** Ganancia como usura: el ojo de la avaricia

Fuente: elaboración propia con dibujo de Ingrid Carolina Moreno

esp. **ganancia** (quizá del sup. gót. *ganan*, codiciar, con influjo del germ. *waidanjan*, cosechar): s. f. Beneficio, lo que se gana (*Ganho, o que se ganhau*): «Obtuvieron 100% de *ganancias* con las ventas». || Ventaja, provecho (*Ventagem, proveito*): «No es ninguna *ganancia* comprarlo ahora que subieron los precios». || pl. Com. Lucro, beneficio (*lucro, beneficio*): «En el Debe se contabilizan las pérdidas y en el Haber las *ganancias*» (figura 10).



**Figura 10.** Barras de la ganancia de una empresa

Fuente: elaboración propia con dibujo de Ingrid Carolina Moreno

## fecha / fecha

port. **fecha** (*derivação regressiva de fechar, cerrar com chave ou por outro meio*): s. f.

*confusão, discussão, briga* (confusión, discusión, pelea).

esp. **fecha** (del lat. *facta*): s. f. Día determinado (*Data*): «El día que lo iban a matar, su madre creyó que él se había equivocado de *fecha* cuando lo vio vestido de blanco» (García Márquez, 2003, p. 11) (figura 11).



Figura 11. Trifulca de fechas

Fuente: elaboración propia con dibujo de Ingrid Carolina Moreno

## LÉXICO FUNDAMENTAL DEL NEOPATRIMONIALISMO CONTABLE DE LOPES DE SÁ

El pensamiento contable de Antônio Lopes de Sá se expresa con la ayuda de algunos términos técnicos; no son muchos y siempre son los mismos. Consideramos útil aclararlos sin recargarlos de comentarios farragosos.

### **Azienda**

La traducción al español de los vocablos portugueses «*azienda*» y «*patrimônio aziendal*», de uso técnico en Lopes de Sá, es muy problemática. Escribimos en cursivas el sustantivo *azienda* y el adjetivo *aziendal* por tratarse de italianismos en ambas lenguas, empleados por el autor con propósitos técnicos en el vocabulario neopatrimonialista que trata de fijar en el discurso contable. En lengua italiana, la palabra *azienda* u organización comprende la idea general y usual de ‘empresa’: *azienda agricola* ‘empresa agropecuaria’, *azienda commerciale* ‘empresa comercial’, *azienda industriale* ‘empresa industrial’.

Lopes de Sá prefiere utilizar el italianismo *azienda* ‘organización (con o sin ánimo de lucro)’, como cognado de *fazenda* ‘hacienda’. Al comenzar el capí-

tulo, justo antes de discutir la evidencia con ejemplos, llamamos cognados a dos voces que comparten la misma etimología, generalmente latina o griega. La razón de buscar un cognado —argumenta Lopes de Sá—, estriba en que en su lengua materna portuguesa —aunque también hablaba italiano como lengua materna—, el término *fazenda* degeneró su significado a designar ‘finca agrícola’, ‘vereda’, e incluso ‘tejido’, ‘paño’.

Así, el vocabulario portugués técnico contable del neopatrimonialismo prefiere el uso de la palabra italiana *azienda* para designar cualquier tipo de empresa: *azienda central* ‘casa matriz’, *azienda particular* ‘empresa privada’, *azienda pública* ‘empresa pública’, *azienda comercial* ‘empresa comercial’ (Lopes de Sá, & Lopes de Sá, 1995, p. 44): la palabra portuguesa que significa la italiana *azienda* es *fazenda*.

El español antiguo *hazienda* (hacia 1115), hoy *hacienda*<sup>4</sup>, es un derivado del latín *facienda* (neutro plural del participio de futuro de *facere* ‘hacer’) que significa ‘cosas por hacer’ (sobrentendido ‘trabajo’, ‘ocupación’, ‘asunto’, ‘negocio’, que se trata entre algunas personas); «de la acepción “asunto” se pasó a “bienes” y de ahí por una parte a “administración de los mismos” (que pasó al italiano *azienda* y catalán *hisenda*), y por la otra a “ganado, bienes pecuniarios”, como en América» (Corominas, 1987, p. 312, *sub voce* «hacer»).

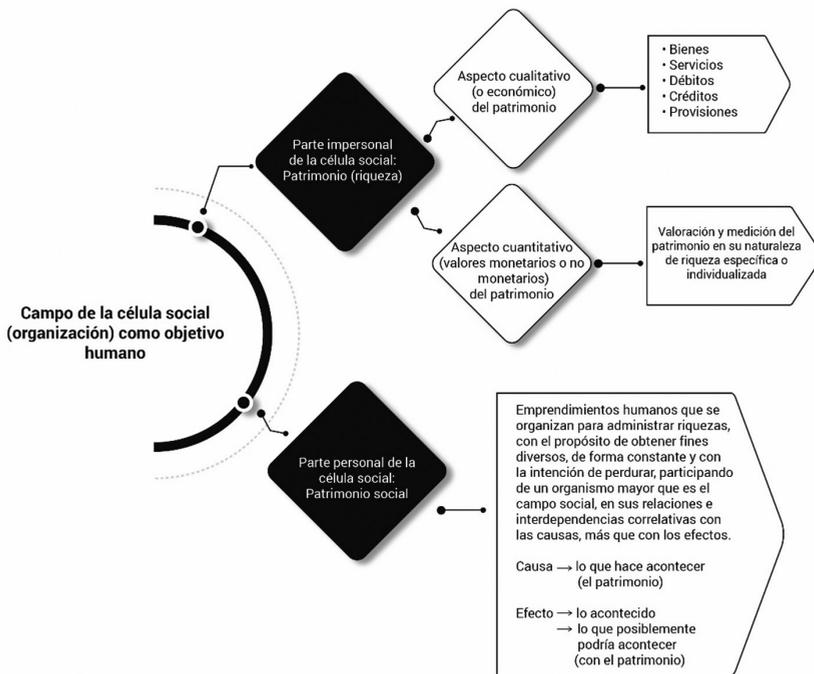
El concepto de *hacienda* engloba en español la idea de patrimonio, referido al conjunto de bienes y riquezas<sup>5</sup> que el hacendado tiene, como el conjunto de ganado de un dueño o de una finca agrícola, así como las heredades del campo y tierras de labor, en que se trabaja para que fructifique. Covarrubias afirma en su *Tesoro de la lengua castellana o española* que *hacienda* se dijo de *hacer*, que es ‘trabajar’, «porque el que trabaja hace hacienda, y el que huelga la deshace y consume» (Covarrubias, 1943, p. 50); la toma por ‘caudal’ y ‘capital’ que cada uno tiene: ‘la hacienda de fulano vale diez mil ducados’. Define, además, algunas expresiones dichas de la hacienda: *hacendado*, ‘el rico que tiene hacienda, y la hizo ganando y granjeando’; *hacendarse en algún lugar*, ‘comprar en él bienes raíces’; *mujer hacendosa*, ‘la que trabaja en las cosas de su casa, y no huelga, ni se

4 En español, son derivados de *hacienda*: *hacendado*, 1220-50; *hacendista*; *hacendoso*, 1605.

5 En el *Nuevo Tesoro lexicográfico de la lengua española* aparecen las siguientes entradas, en español y otros idiomas: *hazienda* o *riqueza*: latín *facultas*, *-ātis* (1495, Nebrija); *hazienda*, obra: latín *facenda* (1570, Casas); *hazienda*, obra o negocio: italiano: *affaire*, *negoce*, *facende*, *negoti*, *affari* (1495, Nebrija); *hazienda*: inglés *wealth*, *riches*, *godos*; latín *bona*, *facultas*, *divitiae*, *res familiaris* (1591, Percival); *hazienda*: francés *bien*, *richesse*, *affaire*, *moyens* (1604, Palet); *hazienda* o *riqueza*: francés *biens*, *moyens*, *richesses*, *facultez*, *avoir* (1607, Oudin); *hazienda* o *riqueza*: francés: *bien*, *moyens*, *richesses*, *facultez*, *avoir*; italiano: *beni*, *facultati*, *ricchezza*, *denari* (1609, Vittori); *hacendado*: *riche*, *que a beaucoup d'affaires* (1604, Palet).

está sentada mano sobre mano'; *hacendilla*, 'poca hacienda'; *hacedor*, 'el agente que tiene a su cargo el beneficiar la hacienda de su señor'.

El campo de la célula social (organización) administra los emprendimientos humanos, con el propósito de obtener fines diversos, de forma constante y con la intención de perdurar, participando de un organismo mayor que es el campo social, en sus relaciones e interdependencias correlativas con las causas, más que con los efectos. Es decir, el patrimonio, lo que hace acontecer, es la causa, en tanto que lo acontecido o lo que posiblemente podría acontecer con el patrimonio es el efecto (figura 12).



**Figura 12.** Campo de la célula que gobierna el patrimonio de la organización como célula social

Fuente: elaboración propia con dibujo de Ingrid Carolina Moreno.

En teoría organizacional del neopatrimonialismo, la *azienda* u organización está compuesta de personas y patrimonio (figura 13). El patrimonio, pues, es la parte impersonal de la organización. Como objeto de estudio de la contabilidad, el patrimonio es una coordinación de bienes, servicios y valores, que se agrupan mediante relaciones complejas para alcanzar un fin determinado en la organización o célula social.

El nombre de *azienda* se emplea en el enfoque contable neopatrimonialista para referirse tanto a empresas como a instituciones. Cuando las personas dirigen sus esfuerzos para cumplir una finalidad, existe, en este caso, una *azienda*, es decir, un ente económico integrado por bienes y por personas que trabajan juntas, en busca de la obtención de un fin, individual o colectivo.



**Figura 13.** Elementos constitutivos de la *azienda* (organización) en el enfoque contable neopatrimonialista de Lopes de Sá, y clasificación según su finalidad  
Fuente: Lopes de Sá (1980, p. 41, traducido)

En términos generales, *azienda* se refiere a un organismo social, o conjunto sistémico de entidades u organizaciones que comprenden las *empresas* con ánimo de lucro (empresas mercantiles, industriales, de servicios, bancarias, etc.), y los *entes* de cualquier naturaleza sin ánimo de lucro (una entidad pública, instituciones de beneficencia, un municipio, etc.), en coordinación con los fines supremos de la sociedad.

En los registros contables, la empresa o la institución se considera como un todo autónomo: las organizaciones o células sociales tienen existencia propia, con independencia de su naturaleza jurídica, por cuanto existen solo en virtud de su naturaleza. En este sentido, traducimos *azienda* por ‘organización’ o ‘célula social’, por cuanto funciona como un organismo autónomo, en todas y cada una de sus partes. Así, el patrimonio también es autónomo. La autonomía patrimonial consiste en que cada patrimonio, de cada organización, tiene su vida autónoma. Esto puede considerarse como un principio contable que se constituye en fundamento para fines de registro. Todo lo que se refiere a una organización, a su

patrimonio, tiene un carácter autónomo (no se miden ni valoran hechos de otro patrimonio). La organización, en fin, se puede considerar como un todo, por cuanto está determinada por relaciones sistémicas (Lopes de Sá, 1980, p. 41).

### ***Aziendal***

En términos generales, traducimos *azienda* por «organización» o «célula social», y el adjetivo *aziendal* por «de la organización» u «organizacional», es decir, ‘referido a lo que es *institucional*: empresas y entidades’, y no por ‘haciendal’ como se traduce en la versión castellana de *Teoría general del conocimiento contable* publicada por el Ministerio de Economía y Hacienda de España (cf. Lopes de Sá, 1997) o incluso ‘hacendal’<sup>6</sup>, error en que yo mismo he incurrido (Suárez Pineda, 2014).

Como se dijo antes, en el texto original en portugués, el autor utiliza la palabra italiana *azienda* ‘organismo económico, organización’, en lugar de la palabra portuguesa *fazenda*, que vale tanto ‘predio rústico, organización; tejido’ como ‘finanzas, tesoro público; Organización Pública’. Este último significado, tanto en portugués como en español, se emplea en la expresión portuguesa «*Ministério da Fazenda*» (Ministerio de Hacienda).

### ***Patrimônio aziendal («patrimonio de la organización»)***

Lo traducimos como «patrimonio de la organización» o «patrimonio de las células sociales». En términos generales, Lopes de Sá entiende por *patrimônio* un conjunto de relaciones estrechamente imbricadas que permiten observar una célula social, en función de sus necesidades colectivas, por ejemplo, el patrimonio de una entidad<sup>7</sup> o el capital de una empresa. En este sentido, el patrimonio se constituye en el objeto de estudio tanto de la contabilidad como de la economía. La contabilidad es la ciencia o doctrina del patrimonio. La contabilidad observa el patrimonio en sus aspectos estático y dinámico y en sus aspectos cualitativo y cuantitativo.

<sup>6</sup> El neologismo *hacendal* es preferible a *haciendal*, pues este adjetivo proviene del lexema *hacend-* ‘organización’ y el sufijo español *-al* ‘que pertenece a, relativo a’ sirve para derivar adjetivos a partir de bases nominales, sin diptongación (*organizacional* de *organización*, al igual que *infernal*, de *infierno*, *invernal*, de *invierno*, de acuerdo con las normas generales de la derivación).

<sup>7</sup> La palabra *ente* se entiende aquí en el sentido de ‘ente sin ánimo de lucro’, mientras que el uso del vocablo *empresa* significa ‘ente con fines económicos’.

El campo contable es muy amplio. Está conformado por una interacción compleja de agentes sociales que proponen diversas teorías y prácticas contables. La contabilidad estudia la composición del patrimonio y su dinámica. El estudio de la composición constituye la estática patrimonial que examina la estructura y el equilibrio del patrimonio (v. gr.: bienes de venta, sus características, valoración, clases, etc.), de la misma forma como la anatomía estudia la composición de los órganos del cuerpo humano en la medicina. En tanto que la dinámica patrimonial estudia el funcionamiento, o flujo de los componentes patrimoniales, por ejemplo, cómo se transforman las materias primas en productos elaborados y estos en dinero, del mismo como que la fisiología estudia el funcionamiento de un organismo vivo (Lopes de Sá, 1980, p. 19).

El aspecto de observación del patrimonio en contabilidad es cuantitativo por excelencia, como un fondo de valores que coexisten en una organización, en un momento dado; aunque también admite observaciones cualitativas, cuando se refiere a un conjunto de bienes, débitos, créditos y dotaciones o provisiones que se encuentran disponibles en una organización, también en un momento dado (Masi, 1946, p. 59; Lopes de Sá & Lopes de Sá, 1995, p. 349, entrada «patrimonio»).

Ahora bien, en tanto que la idea de *azienda* se refiere a la empresa, entendida como organización o célula social, esto es, como un sistema de recursos materiales y humanos que propenden a la realización de un fin y que en sentido dinámico ocasionan una serie de fenómenos patrimoniales que tienen cierta influencia en la formación y desarrollo de la sociedad, el «patrimonio» constituye la parte impersonal de la organización (Lopes de Sá & Lopes de Sá, 1995, p. 43, entrada «azienda»; Lopes de Sá, 1952).

## CONCLUSIÓN

En la traducción de algunos términos técnicos del neopatrimonialismo, debe tenerse en cuenta el uso técnico que Lopes de Sá hace de las palabras. Aquí estriba precisamente todo el meollo de su estilo científico innovador. Decimos *innovador* porque este ilustre pensador contable quería fijar un vocabulario técnico contable, con significados y etimologías adecuados al nuevo enfoque neopatrimonialista que introdujo en Brasil, alejadas del contenido financiero vigente, entre los autores y los editores de manuales de contabilidad que aún corren por los caminos ordinarios de la práctica contable del mundo contemporáneo.

El neopatrimonialismo del Antônio Lopes se inscribe en la posición doctrinal del viejo patrimonialismo de Vincenzo Masi. Ambos se opusieron a la teoría de la economía de la empresa (*aziendalismo*), defendida por Gino Zappa y sus seguidores.

La principal dificultad en la traducción técnica de los textos en portugués de Lopes de Sá está en la palabra *azienda*, tomada del italiano con el sentido de empresa, pero que en el neopatrimonialismo adopta el sentido especializado de sistema coordinado o coordinación sistémica de células sociales u organizaciones que comprenden entidades, con o sin ánimo de lucro, para alcanzar los fines supremos de la sociedad. Así, las organizaciones o células sociales tienen existencia propia, con independencia de su naturaleza jurídica, por cuanto solo existen en razón de su naturaleza.

## REFERENCIAS

- Benveniste, É. (1983). *Vocabulario de las instituciones indoeuropeas. I. Economía, parentesco y sociedad. II. Poder, derecho, religión*. Madrid: Taurus.
- Carroll, L. (1984). *Alicia a través del espejo*. Madrid: Alianza.
- Carroll, L. (2012). *Alice's Adventures in Wonderland & Through the Looking-Glass*. Londres: Penguin Books.
- Cervantes, M. (1979). *El Ingenioso Hidalgo Don Quijote de la Mancha*. Madrid: Aguilar.
- Covarrubias, S. (1943). Hacienda. En *Tesoro de la lengua castellana o española*. P. 679, fol. 464 v. Madrid: por Melchor Sánchez, a costa de Gabriel de León, mercader de libros.
- Corominas, J. (1987). *Breve diccionario etimológico de la lengua castellana*. 3.<sup>a</sup> ed. Madrid: Editorial Gredos.
- Demócrito. (2008). Leucipo y Demócrito. En *Los filósofos presocráticos*. T. 3 (pp. 139-422). Madrid: Editorial Gredos.
- Fernandes, S., & Moure, W. (1998). *¡Ojo! Com los falsos amigao. Dicionário de falsos cognados em Espanhol e Português*. São Paulo: Editora Moderna.
- Galeano, E. (1991). *El libro de los abrazos*. México: Siglo Veintiuno Editores.
- García Márquez, G. (2003). *Crónica de una muerte anunciada*. Bogotá: Grupo Editorial Norma.
- García Márquez, G. (2007). *Cien años de soledad*. Bogotá: Real Academia Española-Asociación de Academias de la Lengua Española-Alfaguara.
- Granada, F. L. de (2003). *El Cantar de los Cantares de Salomón*. Madrid: Ediciones Cátedra.
- Lopes de Sá, A. (1952). *Filosofia da Contabilidade básica*. Río de Janeiro: Aurora.
- Lopes de Sá, A. (1980). *Contabilidade básica*. Río de Janeiro: Ediouro.
- Lopes de Sá, A. (1997). *Teoría general del conocimiento contable*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Lopes de Sá, A. & Lopes de Sá, A. M. (1995). *Dicionário de contabilidade*. 9.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas.

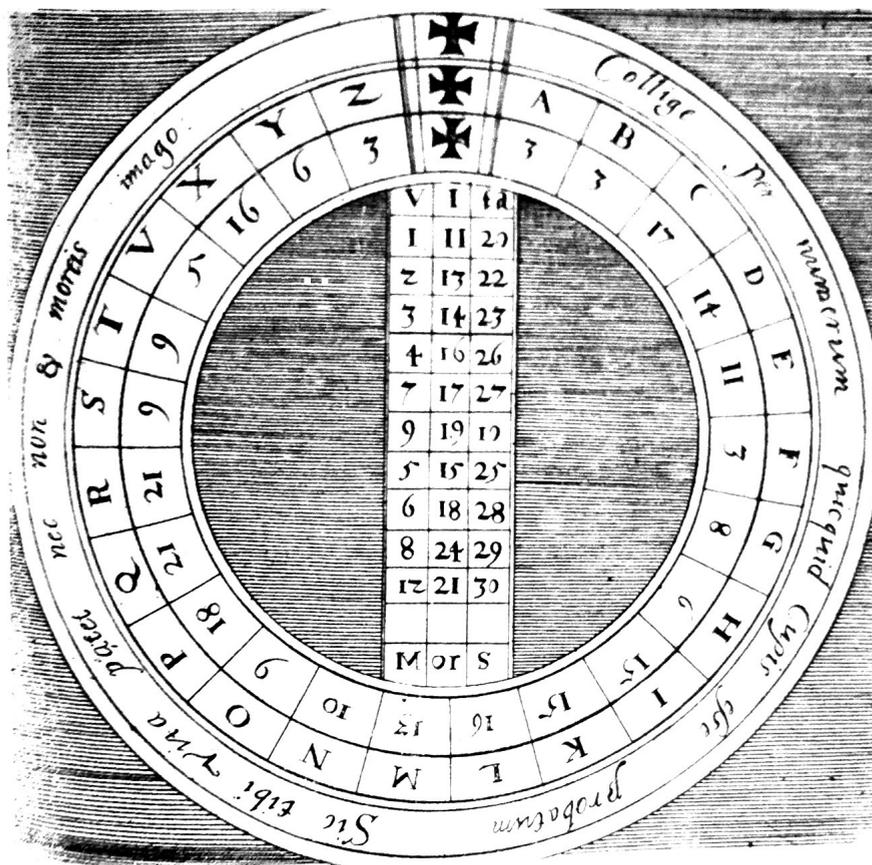
- López Portillo y Rojas, J. (2010). *Reloj sin dueño*. Pp. 55-83. En Seymour Menton, *El cuento hispanoamericano. Antología crítico-histórica*. 10ª ed. México: Fondo de Cultura Económica.
- Masi, V. (1942). *Ragioneria generale*. 3ª. ed. Padova: Cedam.
- Masi, V. (1946). *Principi di scienza delle aziende*. Padua: Cedam.
- Miguel, R. (1949). Patrimonium. *Diccionario Latino-Español Etimológico*. Madrid: Librería General Victoriano Suárez.
- Onida, P. (1947). *Le discipline económico-aziendale*. Milán: Giuffrè.
- Restrepo Millán, J. M. (1955). *Vicisitudes de palabras*. Bogotá: Biblioteca de Autores Contemporáneos.
- Roberts, E. A. & Pastor, B. (2018). *Diccionario etimológico indoeuropeo de la lengua española*. Madrid: Alianza Editorial.
- Silva-Santisteban, R. (2016). *De los ideales de la traducción a la traducción ideal*. Lima: Alastor Editores.
- Suarez Pineda, J. A. (2014). En busca de la eficacia social de la representación contable en Lopes de Sá. *Criterio Libre*, 12(20), 225-246.



PARTE II

---

El pensamiento vivo de  
Antônio Lopes de Sá:  
El metrónomo de la vida



Rueda de Platón. Esta antigua herramienta de adivinación (que no tiene nada que ver con Platón) funciona de este modo: se suman los números correspondientes al nombre de la persona o cosa sobre la que se desea información. Se añade el día de la semana del acontecimiento relevante y los días transcurridos desde la luna nueva, y se divide el total por 30. Se busca el resultado en la tabla vertical. Si está en la mitad superior, la respuesta es *vida*, *victoria*, éxito, etcétera. Si está en la mitad inferior, la respuesta es *muerte*, *derrota*, *fracaso*, etcétera (Joscelyn Godwin, *Macrocosmos, microcosmos y medicina: los mundos de Robert Fludd*. Gerona, España: Atalanta, 2018, p. 91).

## Capítulo 2

---

### En busca de Lopes de Sá, filósofo de la contabilidad

**Jesús Alberto Suárez Pineda**

Corporación Unificada Nacional de Educación Superior

*O Brasil já tem uma forma geográfica de um coração. Todo brasileiro tem esse coração. A música vai de uma alma a outra, os pássaros conversam pela música, eles Otêm coração. Tudo que se sente na vida, se sente no coração. O coração é um metrônomo da vida e há muita gente na humanidade que se esquece disso. Justamente, o que mais precisa a humanidade é de um metrônomo. Se houvesse alguém no mundo que pudesse colocar um metrônomo no cimo da terra, talvez estivéssemos mais próximos da paz. Porque se desentendem, vivem descompassados raças e povos, porque não se lembram do metrônomo que guardam no peito: o coração.<sup>1</sup>*

Heitor Villa-Lobos  
(1951)

---

<sup>1</sup> «Brasil ya tiene una forma geográfica de un corazón. Cada brasileño tiene ese corazón. La música va de un alma a otra. Los pájaros hablan a través de la música; tienen corazón. Todo lo que se siente en la vida se siente en el corazón. El corazón es un metrônomo de la vida, aunque hay mucha gente en la humanidad que se olvida de ello. Justamente en un momento en que la humanidad necesita más que nunca un metrônomo. Si hubiese alguien en el mundo que pudiese colocar un metrônomo en la 'cima de la Tierra', tal vez estaríamos más cerca de la paz. ¿Por qué hay discordia y falta de armonía en razas y pueblos? Porque nos olvidamos de un metrônomo que guardamos en el pecho: el corazón».

## RECUERDO DE ANTÔNIO LOPES DE SÁ

«¿Conoció usted a Antônio Lopes de Sá, maestro Nicholls?», preguntó el filólogo en un momento de tregua. El profesor Francisco de Paula Nicholls, uno de los iniciadores de la teoría contable en Colombia, suspendió el diálogo socrático a propósito de lo apolíneo y lo dionisiaco que había sostenido con su interlocutor durante poco más de dos horas.

Hace más de veinte años en Bogotá que el contador nonagenario no ha cejado en su intento de concluir un *Diccionario español-griego clásico*, un trabajo extenuante que, con humildad científica, denominó a secas *Vocabulario de equivalencias español-griego*, aunque en verdad se trata de un *corpus* de helenismos, único en su género, de más de 50.000 entradas. La Universidad Externado de Colombia, de la que el profesor Nicholls fuera decano de la Facultad de Contaduría Pública durante dos décadas, publicará este diccionario en línea. La escritura de obras de tal envergadura va más allá de todo interés crematístico. Las más veces escribimos diccionarios especializados por amor al arte lexicográfico. ¿Es un trabajo esclavizante? No, por cierto. Se trata más bien de un trabajo exigente, que se escoge con libertad, en beneficio de la aventura intelectual, bajo el influjo de la taumaturgia del arte de vivir a plenitud, cuando se emprenden proyectos de largo aliento.

En su nuevo oficio de lexicógrafo por vocación, aprendió a escuchar en castellano los ecos del genio literario griego. En otro tiempo, un *lexicógrafo*, en palabras de Samuel Johnson, es «uno que hace diccionarios, ganapán inofensivo que se ocupa en describir el origen de las palabras y en precisar su significado» (citado por Martínez de Sousa, 1995, p. 7; cfr. Suárez, 2018, p. 31, n. 11)<sup>2</sup>. Si los que inician la tarea de redactar un diccionario supieran de la terrible dificultad que ello implica, serían muy pocos los que le harían frente. Esfuerzos como estos son dignos de alabanza; requieren que cada uno coloque lo mejor de sí, casi siempre por amor al arte, y en rarísimas ocasiones contando con patrocinio.

En aventuras intelectuales de tal envergadura, es monumental la tarea iniciada en 1980 por el espíritu investigativo del maestro Francisco Rodríguez Adrados (1986-1991), en unión de un grupo de colaboradores que emprendieron la redacción del *Diccionario griego-español* (DGE), cuyos tres primeros tomos —que desde hace ya varios años han sido mis asiduos compañeros—

<sup>2</sup> La expresión inglesa *a harmless drudge* puede traducirse como ‘ganapán inofensivo’ (Casares, 1950, pp. 146-147), ‘inocuo esclavo’ (Seco, 1987, p. 78, n. 56), ‘inocuo esclavo del trabajo’ (Lorenzo, 1984, p. XI), ‘un esclavo inofensivo’ (Burguess, 1989, p. 26).

están dedicados a la letra alfa (1986-1991). La obra, todavía inconclusa, cuenta hoy con el patrocinio de honor de la Reina emérita de España doña Sofía, nacida en Grecia, y con la ayuda económica del Consejo Superior de Investigaciones Científicas (CSIC)<sup>3</sup> de España. Este precioso diccionario se encuentra hoy disponible en línea.

El diálogo sostenido entre los dos consabidos humanistas, un filólogo clásico afecto a la contabilidad que también se ha dado a la tarea de redactar diccionarios, al alcance de sus posibilidades, recluido en su Albergue de Libros, y un contador que después de jubilarse se metió a lexicógrafo, provisto tan solo de la brújula de la esperanza, para no perderse en la inmensa jungla del vocabulario griego.

Avanzada la noche, contador y filólogo se pusieron a conversar sobre los avances del *Diccionario español-griego*. Emociones y lenguaje se confundían. No teníamos un plan estructurado en la conversación: nuestras emociones simplemente se expresaban en palabras; evocamos la palabra mágica (μῦθος *mýthos*), de donde procede el campo semántico para nombrar el mundo mítico, y la palabra racional (λόγος *logos*), de donde provienen los nombres para el filólogo (φιλόλογος *filólogos*), o afecto a las palabras, y el filósofo (φιλόσοφος *filósofos*), o amante de la sabiduría.

Entre cándidos y retraídos, buscamos alguna posibilidad de escoger interpretaciones bien adaptadas a nuestras necesidades que se daban en la conversación de momento en momento. ¿Era posible dibujar un mapa verdadero del universo griego? ¿Era posible navegar con el pensamiento por los mares de la Hélade (Ἑλλάς *Hellás*), es decir, Grecia? ¿Alcanzaríamos el puerto elegido en nuestras incursiones en lengua griega (ἑλληνικὴ γλῶσσα *hellenikè glōssa*)?

Cada momento de nuestras conversaciones fueron semillas que fructificaron en el silencio de la distancia, con lo que quedaba abierto el camino para una interpretación psicologista, otra objetivista y otra formalista: λόγος (*logos*) puede significar tanto ‘palabra’, como ‘pensamiento’. Una conversación, pues, es una urdimbre hecha de lenguaje y emociones. Reflexionamos con el lenguaje, actuamos con las emociones. Acción y reflexión se entrelazan en el vivir.

En la visión del *enfoque psicológico* todo está interconectado. El mundo es un sistema en continuo movimiento. Los helenismos giraban y bullían, sin razón aparente. Y fue desde lo ilógico de las emociones que surgió la creatividad de las palabras internas, con distintas orientaciones en el curso de la conversación. Caímos en la cuenta de que existía una conexión sistémica entre nuestro espíritu

y el universo (κόσμος *kosmos*). Nuestro mundo interior es un *microcosmos*, es decir, un universo pequeño (μικρός *mikrós*) en el que se refleja la totalidad del *macrocosmos*, ese universo grande (μακρός *makrós*) que nos circunda y constituye nuestro mundo exterior. La demostración no está en las palabras externas, sino en las palabras que están en el alma (ψυχή *psyché*) y se enriquecen con el espíritu creativo de la historia.

Estas palabras evocaron ideas de guerra (πόλεμος *pólemos*), de soldado (ὀπλίτης *hoplites*), de ejército (στρατός *stratós*), de comandante militar (στρατηγός *strategós*), de estrategia (στρατηγία *strategía*), de logística (λογική *logiké*), sobrentendido el arte (τέχνη *téjne*) de la organización de las tropas en campaña: transporte, alojamiento, aprovisionamiento, etc.

Dejamos el campo de batalla y oímos el canto de las sirenas (σειρήνες *seirênes*), esos monstruos fabulosos que atraían a los navegantes con su canto para devorarlos. También formaban la materia del universo (*cosmos*) de nuestra conversación imágenes de tierras lejanas, de acontecimientos antiguos, lo que le dio cierto valor arcaico a la conversación. Pero al amanecer, surgió a través de la ventana una flor (ἄνθος *ánthos*) que de pronto se veía abierta en su plenitud (ἀκμή *akmé*).

En el vasto mundo de nuestro pensamiento intentamos dibujar un mapa de contornos borrosos y líneas movedizas, con la esperanza de elegir en este mapa una dirección a nuestro razonamiento. Planteamos algunas hipótesis de trabajo sobre las terribles dificultades que entrañaban conexiones misteriosas entre palabras griegas como πᾶν *pân* 'todo' (en su globalidad total) y ὅλον *holon* 'todo' (referido a las partes en su conjunto). Nos pareció haberlo visto todo en la oscuridad del vocabulario griego.

La vida (βίος *bíos*) se tornó entonces fuerza vital (ζοή *zoé*), para capturar la gracia, la belleza y la armonía que nos deparaba el regalo (δῶρον *dôron*) del dadivoso azar (κάος *caos*) de Homero (Ὅμηρος *Hómeros*) y de la necesidad (ἀνάγκη *anáñke*) que determinan el conocimiento o ciencia (ἐπιστήμη *epistémē*) del hombre (ἄνθρωπος *ánthropos*). Digamos, mejor, que nuestro espíritu *intentó* por instantes apoderarse de *todo* el léxico griego para nombrar las cosas.

El filólogo traía a colación de vez en cuando algunas expresiones proverbiales que provenían del mundo helénico, como «Caja de Pandora», para dar alas a la mente del contador y de fortalecerle la esperanza de continuar con nuevos bríos la ardua empresa que había escogido por su propia determinación. Según el relato de Hesíodo (Ἡσίοδος *Hesíodos*, quien floreció ca. 710 a. C.), en sus

*Trabajos y días* (Ἔργα καὶ ἡμέραι *Erga kai hemérai*; 2007, pp. 71-136), Pandora (Πανδώρα *Pandōra*, la dotada de ‘todos los dones’)<sup>4</sup>, movida por la curiosidad, abrió la caja que contenía *toda clase* (πάντα πάντα) de males (κακῶν *kakôn*): enfermedades (νοῦσοι *noúsoi*), hambres, querellas, calamidades, incluyendo la guerra (πόλεμος *pólemos*).

Sola allí dentro quedaba la Esperanza (Ἐλπίς *Elpís*), cuando Pandora se apresuró a volver a cerrar la tapa. Hermes (Ἑρμῆς *Hermês*), mensajero (διάκτορος *diáktoros*) de Zeus (Ζεύς *Zeus*), la trajo a la tierra, provista de la caja, con el encargo de castigar a la raza humana, a la que Prometeo (Προμηθεύς *Prometéus*, ‘el que prevé’), la personificación del espíritu humano, apasionado por el conocimiento, acababa de dar a los hombres el fuego divino, enseñándoles su uso, lo que le acarreó un duro castigo: fue encadenado a un altísimo peñasco, y todos los días un águila le devoraba el hígado (asiento de todos los malos deseos), el cual volvía y le renacía por la noche para continuar con sus dolores implacables. Zeus aceptó al fin que los hombres utilizaran el fuego divino.

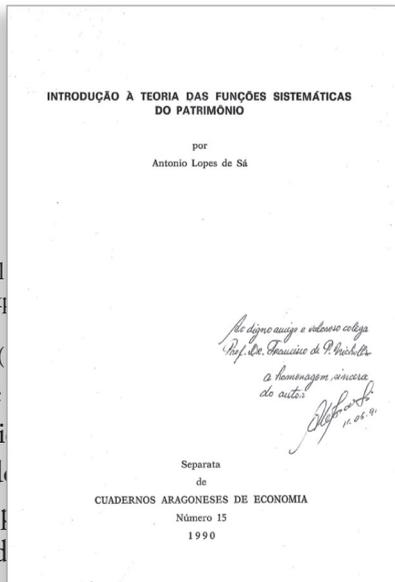
La luz del conocimiento que propiciaba el fuego de Zeus debía obtenerse con dificultad. La esperanza era lo único que le quedaba para la forja del libre albedrío que le había conferido Prometeo, a quien los griegos presentaban como un espíritu sublime (Grimal, 1979, p. 405; Doval, 2010, p. 313). Esquilo, casi al finalizar su tragedia *Prometeo encadenado*, pone en boca de Prometeo estas palabras, dirigidas a Hermes, emisario de Zeus: «Sábelo bien: no cambiaría yo mi desgracia por tu servilismo» (Esquilo, *Prometeus*, 966-967, traducción propia).

Desde entonces, el espíritu humano, en su afán de saber, tiene la labor de saltar todas las barreras y límites que le impuso la divinidad al conocimiento. Así, la figura de Prometeo encadenado en la roca simboliza el castigo de la estupidez humana en su insolente soberbia. La prudencia es el camino más seguro del que disponemos para comprender el arte de vivir.

En cuanto a la *interpretación objetivista*, la conversación se vio interrumpida por un momento cuando ambos quedaron absortos al escuchar las notas sublimes de la *Bachiana brasileira n.º 5* de Heitor Villa-Lobos (2008), compuesta en tiempos en que Brasil, su patria, ya tenía la forma geográfica de un corazón. «El corazón es el metrónomo de la vida, aunque hay mucha gente en la humanidad que se olvida de ello» (Villa-Lobos, 1951, párr. 1). Esto dijo el compositor brasileño en una conferencia pronunciada en João Pessoa, Paraíba.

Entre tanto, la voz de la soprano María Victoria de los Ángeles iba *in crescendo* cuando de repente el profesor Nicholls sacó de un estante un folleto y

lo puso en las manos del filólogo. Se trataba de un opúsculo escrito en portugués por António Lopes de Sá, y tenía por título *Introdução à teoria das funções sistemáticas do património*. Resultó ser una separata de los *Cuadernos Aragoneses de Economía* (Lopes de Sá, 1990a), publicada por la Facultad de Economía y Empresa de la Universidad de Zaragoza. El autógrafo, fechado el 11 de junio de 1991, dice (figura 1): «*Ao digno amigo e valoroso colega Prof. Dr. Francisco de P. Nicholls a homenagem sincera do autor*» ('Al estimado amigo e ilustre colega, Prof. Dr. Francisco de P. Nicholls, como un homenaje sincero del autor').



**Figura 1.** Portada del libro que Lopes de Sá explicó en su obra sobre el pensamiento contable.

Fuente: Lopes de Sá (1990a).

En este punto de la obra, Lopes de Sá aborda un punto de vista lógico y filosófico de suyo, ante todo. La lógica es una disciplina autónoma (1982-1995), conocida como el Órganon, que designa las seis obras que lo componen: *Categorías*, *Tópicos*, *Sobre las refutaciones sofísticas*, *Sobre la interpretación*, *Analíticos primeros*, *Analíticos segundos*.

«sistemáticas do património», en el sentido de un pensamiento copatrimonialista de su teoría.

En este punto de la obra, Lopes de Sá aborda un punto de vista lógico y filosófico de suyo, ante todo. La lógica es una disciplina autónoma (1982-1995), conocida como el Órganon, que designa las seis obras que lo componen: *Categorías*, *Tópicos*, *Sobre las refutaciones sofísticas*, *Sobre la interpretación*, *Analíticos primeros*, *Analíticos segundos*.

Sin embargo, la cuestión de si la lógica es una rama de la filosofía o solo su instrumento (ὄργανον *organon*), es decir un arte (τέχνη *téjne*), no la abordó Aristóteles (384-322 a. C.) en ninguno de sus obras de lógica. Además, Aristóteles no suministró una denominación técnica para la lógica (Bocheński, 1966, p. 57): lo que hoy entendemos por «lógico», en él recibe el nombre de *analítico* (ἀναλυτικός *analytikós*), es decir, como afirma en *Analíticos segundos*: lo que se puede probar «a partir de las cuestiones establecidas» (Aristóteles, 1995, p. 387; 1949, A 32, 88a30).

Por otra parte, la expresión «lógico» (λογικός *logikós*) significa en Aristóteles lo mismo que ‘probable’ o bien ‘epistemológico’, en el sentido de lo que produce conocimiento a partir del razonamiento discursivo: solo es posible demostrar los principios de todos los razonamientos (τῶν συλλογισμῶν τῶν *sillogismôn*, Aristóteles, 1949, p. 88a18s.) con arreglo a la verdad, si se considera «discursivamente» (λογικῶς *logikôs*, Aristóteles, 1949, p. 88a19), o en los razonamientos dialécticos respecto a las demostraciones, cuando se trata de razonar en verdad, conforme a la opinión (Aristóteles, 1995, p. 386).

Luego de una revisión del texto en portugués de Lopes de Sá a vista de pájaro, al filólogo le pareció ser un artículo de «filosofía analítica» de la contabilidad, si se tomaba esta expresión en el sentido de ‘las diversas maneras de hacer filosofía’, según argumenta José Ferrater Mora (1974, p. 31) en su libro *Cambio de marcha de la filosofía*, aduciendo que buena parte de la filosofía en el siglo XX ha sido, y sigue siendo, «analítica», puesto que en las vueltas, revueltas y encrucijadas de todo análisis, lo que se busca primordialmente es aclarar lo que se dice —y lo que se quiere decir— cuando se abordan problemas de carácter filosófico: la filosofía antes que nada es análisis, es decir, «dilucidación» y «aclaración».

Con el tiempo, el saber del contador se tornó filológico y el del filólogo se revistió de cierto matiz contable. Al contador se le pasaron los días, durante veinte años, seleccionando todos los helenismos contenidos en el *Diccionario de la lengua española* de la Real Academia de la Lengua Española (RAE, 2011), entre otros diccionarios y glosarios especializados, para disponerse luego a digitar en el computador el equivalente griego del corpus de palabras españolas seleccionadas con la paciencia de un monje amanuense, encerrado en su celda, palabra a palabra, con sus respectivos espíritus suaves y ásperos, acentos agudos, graves y circunflejos. Para ello utilizó la fuente griega S-Greek, que se incorporó en el procesador de textos.

Al filólogo, en cambio, lo ha sorprendido el alba, durante un lustro, intentando comprender a Lopes de Sá, sumido en la lectura de más de un centenar de sus textos, entre libros y artículos, escritos en lengua portuguesa, algunos de ellos traduciéndolos para revistas especializadas en el campo contable en la *Revista Internacional Legis de Contabilidade & Auditoria* (Lopes de Sá, 2001a, 2006a, 2007, 2010a)<sup>5</sup>. Cuando encontraba conceptos difíciles que dilucidar, se valía del muy oportuno *Dicionário de contabilidade* (Lopes de Sá & Lopes de Sá, 1995), escrito por António y su hija Ana María Lopes de Sá; la primera edición data de 1965.

La tarea era comprender por qué se le otorgaba al «análisis contable» un interés filosófico. Se armó entonces de valor para emprender el periplo intelectual de traducir al español su *Introdução à teoria das funções sistemáticas do património*, con apoyo en la lectura de su *Teoria geral do conhecimento contábil*. En 1997, el Ministerio de Economía y Hacienda de España publicó el libro en español como *Teoría general del conocimiento contable* (Lopes de Sá, 1997a). Con el tiempo descubrió que su *Teoria* era en realidad una versión ampliada de su *Introdução*. La lectura fue lenta; en principio, le importaba menos la posición filosófica adoptada por el autor que el examen de las proposiciones lógicas mediante las cuales se fundaba su teoría del conocimiento contable.

El camino estaba lleno de abrojos en materia de vocabulario técnico y de comprensión del enfoque teórico de la contabilidad que se dio a conocer como *neopatrimonialismo*, bajo la égida del «análisis filosófico» o, simplemente, «análisis», por lo menos desde el punto de vista de la lógica formal *clásica*, en cuyo juego puede suceder una de estas dos cosas: o bien los problemas filosóficos se formulan con coherencia lógica, o bien se descubre que no eran realmente problemas, de modo que no queda más remedio que descartarlos por completo del ámbito de la filosofía analítica.

Como filólogo, pronto se percató de que era muy cómodo hablar de «la filosofía analítica», así, con artículo singular definido, pues la filosofía analítica es muy variada, y lo sigue siendo cada día más, más aún cuando se aplica al contexto de fundamentar la lógica de una teoría general del conocimiento contable. Si se hila delgado, en este punto de la argumentación, el uso gramatical del artículo determinado no le molestó cuando pensaba desde fuera la contabilidad, y se la veía como un monolito que podía despacharse en bloque. «La ciencia es una

---

<sup>5</sup> Los primeros números de esta misma revista, anteriormente llamada *Revista Legis del Contador*, publicó algunos artículos de Lopes de Sá (2001a y 2001b).

cosa maravillosa si uno no tiene que ganarse la vida con ella», dirá Einstein. Pero con el tiempo cayó en la cuenta de que hablar sin más de «la teoría contable», «la teoría del conocimiento contable», «el positivismo», «el estructuralismo», «la filosofía analítica» son expresiones que resultan incómodas para quienes están «dentro»; lo primero que ven por cierto es toda una variedad de programas de investigación, en medio de un conflicto de visiones entre los que están bastante al tanto del asunto.

Después de las tinieblas hubo algo de luz con la lectura de dos libros esclarecedores: *História geral e das doutrinas da contabilidade* (Lopes de Sá, 1997a) y *A contabilidade sob o enfoque neopatrimonialista*, editado por César Eduardo Stevens Kroetz (2003), quien compiló textos de Antônio Lopes de Sá, Werno Herckert, Ligia Pimenta y Valério Nepomuceno, que abordaron distintas facetas de la voluminosa obra Lopes de Sá.

Fue entonces cuando el filólogo se percató de que, en el campo científico de la teoría contable, Antônio Lopes de Sá era un insigne pensador que ya brillaba con luz propia como padre del enfoque neopatrimonialista. Se trataba de un pensador comprometido con la eficacia social de la representación contable, dedicando sesenta años de toda su vida a fundamentar las bases epistemológicas de una teoría general del conocimiento contable, escribiendo, enseñando y compartiendo sus reflexiones científicas<sup>6</sup>, en su afán de consolidar una teoría general del conocimiento contable.

## SEMBLANZA DE UN HOMBRE DE VIDAS MÚLTIPLES

Antônio Lopes de Sá nació en Belo Horizonte (Brasil), el 9 de abril de 1927 (figura 2). A los seis años, el niño quedó huérfano de padre. La madre, de origen italiano, era profesora de artes, y al quedar viuda, se vio en la necesidad de complementar sus magros ingresos como confitera: hacía bizcochos artísticos que fueron una sensación entre sus allegados. Predicando con el ejemplo siempre

---

<sup>6</sup> El profesor Lopes de Sá fue autor de muchas teorías originales de naturaleza científica, escritas en varios idiomas y reconocidas por sus valiosos aportes al conocimiento contable: teoría del equilibrio de capital, teoría de los cocientes derivados y de las correlaciones, teoría de la liquidez dinámica, teoría de las funciones sistemáticas del patrimonio, teoría de la prosperidad y teoría de las interacciones sistemáticas de las funciones patrimoniales.

procuró forjar en su hijo una acendrada sensibilidad artística, con amor y disciplina, además de enseñarle el italiano como lengua materna junto con el portugués, lo que hizo que él llegara a dominar ambos idiomas a la perfección.



**Figura 2.** António Lopes de Sá, en octubre de 1927, cuando tenía cinco meses de nacido. Fuente: cortesía de Ana María Lopes de Sá.

No podemos pasar desapercibida su vocación de cantante lírico, de compositor y de poeta. Solía cantar canciones italianas y áreas de ópera, con tan gran sentimiento, que en ocasiones cantaba y lloraba a un mismo tiempo. Cuando cantaba el himno nacional colocaba su mano derecha en el corazón, con espíritu patriota. Compuso poemas y canciones que cantaron a la naturaleza, a la mujer y al ser humano por excelencia, incluido un trabajo de literatura infantil.

Cuando joven, su sueño era ser químico, de modo que quiso estudiar química en la universidad, pero como era una carrera muy costosa, la madre, viuda, no contaba con los recursos económicos para financiarla. El hijo se vio entonces abocado a trabajar y estudiar para contribuir con el sustento de la casa. Después de muchos años visitó la casa de sus padres (figura 3), hecho que lo inspiró para componer, el 9 de marzo de 1999, este soneto endecasílabo de rima perfecta, que a continuación se traduce al español, en versión de Roberto Pinzón —editor del Instituto Caro y Cuervo y poeta de grandes quilates—, en versión

bilingüe para que los lectores logren apreciar la gran sonoridad, intraducible, de la lengua original, de cadencias nostálgicas, llenas de tristeza y alegría.

### **Aquela casa**

Falou aquela casa evocativa  
Dos dias que perdidos lá deixei.  
Visão antiga mas saudade viva  
Tema de sonhos que jamais sonhei.  
  
Meu passo mensurou ... o chão sumia ...  
A mente fervilhava. Emoção...  
Doçuras castigaram nesse dia,  
Tangendo meu já gasto coração.  
  
Lá dentro procurei, entristecido,  
Imagens que o tempo me levou  
Dos cantos onde o mais apetecido  
  
Quimera foi, o tempo apagou.  
Só trouxe do momento revivido,  
Presentes d'uma vida que passou.

### **La casa**

De los días que en ella refundidos  
dejé —visión pretérita, transida de añoranza:  
tema de sueños que jamás soñé—  
me habla la casa que ahora mismo evoco.  
  
Mis pasos cautelosos en el suelo se hundien;  
febril, mi mente bulle de emoción.  
En castigo, las más dulces nostalgias  
flagelan mi agotado corazón.  
Busco aquí dentro con tristeza  
los recuerdos, que el tiempo me robó,  
de los rincones donde yo soñaba  
  
cuanto a quimera él mismo condenó...

Y solo guardo, de lo revivido,  
presentes de una vida que pasó.

*Antônio Lopes de Sá*

(9 de marzo de 1999)

[Traducción de Roberto Pinzón, 2020]



transida de añoranza: «quando depois de muitos anos visitei a casa onde vivi com meus avós e minha mãe os dias já longínquos de minha adolescência» (‘cuando después de muchos años visité la casa donde viví con mis abuelos y mi madre los días ya muy lejanos de mi adolescencia’). Con el tiempo jugó de portero en el equipo de fútbol que cautivó el corazón de la familia: el Club Deportivo Cruzeiro (Cruzeiro Esporte Clube) (figura 4).



**Figura 4.**  
Deportivo  
Fuente: cc

o en el Club

En su vida paipito la esperanza en medio de las dificultades. Hijo de familia pobre, vivió en un barrio de periferia de Belo Horizonte, disfrutando la vida campestre de Minas Gerais en su propio hontanar. A los seis años leía correctamente, realizaba con solvencia operaciones aritméticas básicas y podía recordar todas las capitales, montañas y ríos más importantes del mundo. Habló varios idiomas, siendo sus idiomas maternos, según se dijo, el portugués y el italiano. Procuró comunicarse en la lengua vernácula de cada país que visitaba, en el ejercicio de su magisterio desde la cátedra durante sesenta años, a partir de 1950, cautivando a la comunidad académica contable con la fuerza subyugadora de la «teoría lopesista», como solían designarla alumnos, profesores, amigos y colegas, tendiendo puentes entre ciencia y humanismo, porque siempre se expresó con el idioma del amor.

El joven Lopes de Sá optó por estudiar una carrera distinta de la química, y le dijo a su señora madre: «mamá, como no tengo la posibilidad de estudiar química, decidí estudiar contaduría; te prometo, madre, que seré uno de los mejores contadores de Brasil» («*mãe, eu não tenho como estudar química, me matriculei no curso de contabilidade e prometo à senhora que serei um dos maiores contadores do Brasil*»), según me informa su hija primogénita Ana María Lopes de Sá, en comunicación personal, 2019). Estas palabras se hicieron realidad, a puro

pulso de un soñador que nunca se arredró ante las dificultades, con el propio esfuerzo y con voluntad férrea para emprender proyectos de largo aliento.

Y es que mientras bregaba con denuedo por adaptarse a su medio a lo largo de los años, demostró con sus obras que su alma había nacido madura para el amor y la belleza. Con el connubio de una y otra, surgió de pronto la inspiración en su plectro juvenil. El 7 de marzo de 1945 compuso el soneto «À minha mãe» (A mi madre) para celebrar el cumpleaños de su amada madre —cuando el hijo frisaba en los 18 años y la madre en los 38—. El poema fue editado por Ana Maria Lopes de Sá —la hija del maestro de Minas Gerais— en su página web, en agosto 2003, cuando la abuela aún vivía en casa de su nieta primogénita, y era una veneranda anciana de 96 años que toda su vida predicó con el ejemplo de ser mujer hacendosa, con su lucidez y memoria sorprendentes (Lopes de Sá, 1945):

### **À minha mãe**

De lutas e de glórias, radiante  
 Conclui-se mais um ano em sua existência  
 Que como todos outros traz a essência,  
 Da santa vida sua, triunfante.

Na trilha mais florida ou causticante,  
 Com lucidez perfeita e com veemência  
 Rompendo foi su'alma a inclemência  
 Da sorte, firme e lúcido brilhante.

E agora tens-me jovem ao teu lado,  
 Sendo por mim o ente mais amado,  
 Sendo por mim o símbolo da vida.

Que tanto lhe custou, mia mãe querida,  
 Mas que também agora lutará  
 Contigo num futuro que virá.

*Antônio Lopes de Sá*



**A mi madre**

De luchas y de glorias rutilante,  
concluye un año más de tu existencia,  
pleno, como los otros, de la esencia  
de tu bendita vida ya triunfante.

Por la senda florida o urticante,  
con lucidez cabal y con vehemencia,  
venciendo fue tu alma la inclemencia  
del hado, duro y rútilo diamante.

Heme aquí ahora, joven, a tu lado  
tú el ser siéndome siempre más amado  
y el símbolo encarnado de la vida.

¡Tu hijo te costó, madre querida!  
Mas sabe que contigo lucharé  
desde ya hasta el futuro que vendrá.

*Antônio Lopes de Sá*

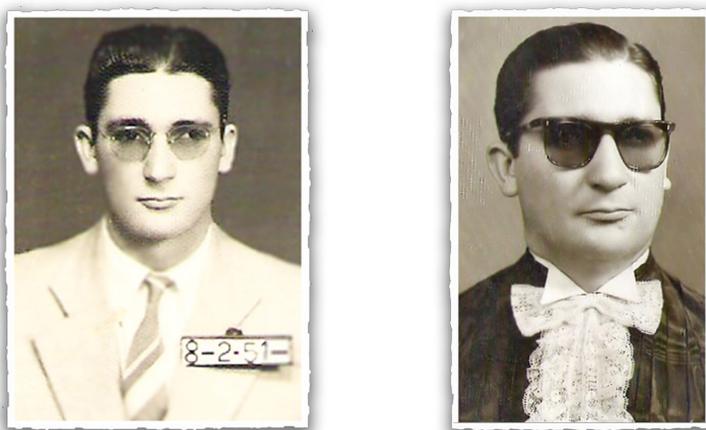
(7 de marzo de 1945)

[Traducción de Roberto Pinzón, 2020]

La madre reconstruyó por un momento el mundo que tenía en torno suyo el carácter de su hijo, para enfrentar con ella los avatares de la vida. *El carácter del hombre es su destino*, dice Heráclito en el fragmento 119 (ἦθος ἀνθρώπου δαίμων), según reza el epígrafe de nuestro programa de investigación Anthos Contable.

Con el tiempo, el «dádivoso azar» de Homero, o si se prefiere, el *maktub* árabe, muy seguramente impulsó la escritura del libro persa *Risale-i Felekiyye* (Mazenderani, 2013/1363), libro de contabilidad pública del Medio Oriente, compuesto en Tabriz (Persia, actual Irán), hacia 1363, por Abdullah Püser Mohammed bin Kiya el-Mazenderani; *maktub*, en árabe, significa ‘está escrito’; esta palabra misteriosa tal vez le hizo experimentar una profunda emoción a Lopes de Sá, cuando la conoció a través de su amigo Ismaíl Otar, traductor de esta obra del persa al turco y al inglés, en 1984, con ocasión del IV Congreso Internacional de Historia de la Contabilidad que se celebró en Pisa (Italia). Lopes de Sá hizo del libro una reseña en la que nos da cuenta de la razón de su importancia por tratarse del libro más antiguo de contabilidad pública que se conoce, que se llevó por el método de la partida doble 131 años antes que Pacioli.

Esa actitud ariana de enfrentar la vida, según Ana María, hizo de él un emprendedor nato. Ambos, padre e hija, nacieron bajo el signo de Aries, un 9 de abril. Frisaba Lopes de Sá en los veinticuatro años (figura 6), cuando nació ella en 1951, a las 7:30 de la noche, cuando él recibía en su casa los primeros convidados para celebrar su cumpleaños. Sería para ella su mentor toda su vida. Un día le dijo que ella había sido el mejor regalo de cumpleaños que la vida le había prodigado. La hija siguió sus pasos profesionales por los caminos de la contabilidad y trabajó con él durante más de treinta años, como abogada, en todo lo atinente al derecho tributario.



**Figura 6.** Dos fotografías de António Lopes de Sá, a los 24 años, tomadas en 1951  
Fuente: cortesía de Ana María Lopes de Sá

A partir de 1951, Lopes de Sá emprende una decidida vida académica en el campo contable (figuras 7 y 8).



Figura 7. I  
1951, celet  
Fuente: coi

Contabilidad de



**LOPES DE SÁ, FILÓSOFO DE LA CONTABILIDAD**

Con justicia puede decirse de este grande hombre que fue por antonomasia un *filósofo de la contabilidad*, pues logró comprender los problemas fundamentales del conocimiento contable, por lo que respecta a la verdad, a los valores morales y éticos y al lenguaje formal de esta ciencia social que se ocupa de la explicación e interpretación de los fenómenos patrimoniales. Pero he aquí que, en este aspecto, la filosofía de la contabilidad es tan solo un camino a la teoría general del conocimiento contable. El ilustre profesor de Minas Gerais nos sugirió, en efecto, un camino a la explicación lógica de la contabilidad, en sus causas agentes, criterios científicos y fundamentos epistemológicos que nos permite tomar una posición filosófica ante el conocimiento contable, explicando, interpretando y discutiendo problemáticas inherentes a su método, su objeto de estudio, su nivel científico de rigurosidad, su devenir sociohistórico, sus doctrinas, la creación de conceptos contables, desde una perspectiva transdisciplinar, en sus relaciones con la política, la sociología, la antropología y demás ciencias sociales y humanas.

La filosofía, nacida del «amor a la sabiduría», también cautivó la sensibilidad del profesor Lopes de Sá, en su inclinación de comprender mejor el mundo en que vivimos, en el sentido de Pascal cuando dice en sus *Pensamientos*: «*Le cœur a ses raisons que la raison ne connaît point*»<sup>7</sup> (Pascal, 1964, p. 146, § 277). Como su compatriota Heitor Villa-Lobos, supo acompañar el metrónomo de la vida a sus actos humanos, bajo la divisa de que Brasil encuentre su camino, para ejemplo de las naciones latinoamericanas que, al recordar su forma geográfica de corazón, estén más próximas de la paz y el bienestar social, abordando con conciencia ética sus problemas políticos, sociales y económicos. Heitor Villa Lobos vivió por la música como Antônio Lopes de Sá vivió por la contabilidad. Ambos vivieron por Brasil a compás con «el metrónomo de la vida». La obra de estos dos creadores brasileños siempre nos hará recordar la lógica del corazón, que representa aquí la medida exacta de la identidad de los pueblos.

Desde esta perspectiva, la filosofía contable se torna una vocación pujante en permanente construcción, producto de la reflexión y madurez de los grandes forjadores del pensamiento contable de todos los tiempos. La vocación filosófica del maestro, nacida de lo íntimo de su ser, lo inclinó en su desafío intelectual hacia la ciencia poniendo de relieve que

---

7 «El corazón tiene sus razones que la razón no conoce».

[...] nunca se debe considerar una ciencia como acabada, es preciso buscar siempre las verdades que se esconden en el infinito e inagotable campo del conocimiento y que solo encontramos a través de esfuerzos ingentes y perseverantes, que rayan en osadías intelectuales. (Lopes de Sá, citado por Cunha Guimarães, 2005, p. 464, traducción propia).

Lopes de Sá quiere que el progreso de la contabilidad esté a la altura del progreso de la humanidad. Era preciso caminar en dirección de un pensamiento filosófico para obtener una *visión holística* de la contabilidad en la diversidad de saberes. Fue así como nació su libro *Teoria geral do conhecimento contábil* (1992a), con rigor epistemológico y corriendo fronteras del conocimiento. Este libro establece las bases lógicas y sistemáticas del conocimiento contable, con rigor epistemológico, argumentando a la luz de una nueva concepción del patrimonio. El profesor escribe:

En Brasil, el pensamiento determinante es el patrimonialista; sobre la base de las lecciones de Masi, el fundador de la doctrina patrimonialista original, organicé el neopatrimonialismo como escuela, para ampliar o reforzar el pensamiento masiano, a partir de bases teóricas que se desarrollarán en esta obra en la parte dedicada a las teorías (Lopes de Sá, 2006b, p. 34).

Fue presidente de la Academia Brasileira de Ciências Contábeis. Obtuvo la mayor titulación contable que en Brasil se le otorga a un profesional, con la obtención de la Medalla de Oro João Lyra, conferida por el órgano gubernamental de fiscalización del ejercicio profesional de su país. Por lo demás, fue detentor de diversos premios nacionales e internacionales, por su mérito profesional y por su producción científica, siendo un asiduo invitado de honor para participar con conferencias e intervenciones sobre teoría e historia de la contabilidad, en diversos congresos mundiales, como puede desprenderse de la enorme e importante producción de su obra. También fue presidente del Instituto de Pesquisas Augusto Tomelin («Instituto de Investigaciones Augusto Tomelin») del complejo universitario de la Unidad de Negocios y Administración (UNA).

## SU OBRA

Lopes de Sá fue uno de los autores más prolíficos de la literatura contable, en áreas de las ciencias sociales y la tecnología (administración, auditoría, costos, contabilidad teórica y aplicada, derecho, economía y finanzas), así como de las

ciencias humanas (filosofía, ética e historia). Publicó 176 libros<sup>8</sup> en Brasil y en el exterior y cerca de 13.000 artículos de opinión y científicos, en periódicos y revistas académicas (Cunha Guimarães, 2005, p. 464).

Con fines de verificación estadística, se estudió una muestra representativa de 2295 artículos, equivalente a un 18% del universo total señalado. De esta muestra, solo se hallaron 1736 artículos únicos; por lo tanto, un 24% fueron reediciones en otras revistas. De ser confiable esta tendencia, se puede decir que los artículos únicos del universo total de 13.000 serían de unos 9800 artículos. Cabe destacar otro resultado relevante de la muestra estudiada, en el sentido de que más del 90% son artículos cortos, que oscilan entre una y cinco páginas, publicados en diarios, gacetas, semanarios, como *Diário do Comércio*, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, *Gazeta Norte de Minas*, entre otros. De modo que cerca del 9% corresponden a artículos académicos, lo cual implica una elevada producción de unos 14 artículos por año, durante 60 años de trayectoria investigativa.

## Libros

Entre los libros publicados de su autoría cabe destacar los siguientes:

1. *Lineamentos de contabilidade geral: teoria das aziendas* (Lineamientos de contabilidad general: teoría de las organizaciones, 1951, t. 1; 1952a, t. 2), su primer libro.
2. *Filosofia da contabilidade* (1952b), que inspiró al italiano Vincenzo Masi, padre de la teoría patrimonialista de la contabilidad, que nueve años después publicó su propio libro con el mismo título: *Filosofia della ragioneria* (1961), con amplias citaciones del maestro brasileño.
3. *Curso de auditoria* (1957; 1962), el primer libro de auditoría en lengua portuguesa editado en el mundo.
4. *Teoria do capital das empresas* (1965).
5. *Dicionário de contabilidade* (1965), publicado con su hija Ana María Lopes de Sá, con 11 ediciones revisadas y ampliadas.
6. *Princípios fundamentais de contabilidade* (1995a).

---

<sup>8</sup> Tomando en cuenta unas 30 ediciones revisadas y ampliadas o simplemente reimpressiones publicadas en Brasil, Portugal, Argentina, Chile, Colombia, Venezuela, Estados Unidos, España, Italia, entre otros países.

7. *Auditoria de balances* (1959a; 1969a).
8. *O equilíbrio do capital das empresas* (1959b).
9. *História da contabilidade* (1960a, 3 vols.), en el contexto de una enciclopedia moderna de contabilidad.
10. *Análise de balanços ao alcance de todos* (1953, 1ª. ed.; 1973, 2ª. ed.; 1987, 3ª. ed.; 1960b).
11. *Inflação e balanço* (1963; 1964).
12. *Administração financeira* (1969b; 1970).
13. *Contabilidade básica* (1980a).
14. *Aspectos contábeis no período da Inconfidência Mineira* (1980b).
15. *Introdução à ciência da contabilidade* (1987).
16. *Teoria das funções sistêmicas do património aziendal* ('Teoría de sistemas de funciones patrimoniales de la organización', 1988), conjunto de proposiciones lógicas sobre el fenómeno patrimonial de las células sociales (empresas e instituciones), en consistencia mutua con las funciones patrimoniales que operacionalizan los movimientos de la riqueza, que considera las relaciones lógicas del fenómeno patrimonial (esenciales, dimensionales y ambientales), de lo que se ocupan las dos primeras partes que fueron publicadas en su artículo seminal «Introdução à teoria das funções sistemáticas do patrimônio» (1990a); aborda, además, en la tercera parte, las proposiciones infralógicas, con desarrollos metodológicos en dos libros posteriores.
17. *Teoria geral do conhecimento contábil* (1992a; 1997a).
18. *Teoria da contabilidade* (1998a, 1ª. ed.; 1999, 2ª. ed.; 2002, 3ª. ed.; 2006, 4ª. ed.).
19. *As origens da contabilidade* (1990b).
20. *Teoria da contabilidade superior* (1994a).
21. *História geral e das doutrinas da contabilidade* (1997b; 1998b).
22. *Luca Pacioli: Um mestre do Renascimento* (2003, 1ª. ed.; 2004, 2ª. ed.).
23. *Tecnologia contábil contemporânea* (2009a).
24. *Normas internacionais e fraudes em contabilidade - Análise crítica introdutiva geral e específica* (2010b, 1ª. ed.; 2014, 2ª. ed., actualizada por Wilson Alberto Zappa), obra de carácter introductorio que ofrece las primeras consideraciones críticas de algunos aspectos contradictorios de los estándares internacionales de contabilidad.

## Artículos

Entre los artículos de Lopes de Sá destacamos los siguientes:

1. «Variações do valor do capital e sua metodologia»<sup>9</sup> (1985, pp. 12-38).
2. «Introdução à teoria das funções sistemáticas do património» (1990a, pp. 155-180), artículo seminal de lógica de orden superior del conocimiento contable, correspondiente a las dos primeras partes de su libro *Teoria das funções sistêmicas do património aziendal* (1988), según se dijo, y complementado en su artículo:
3. «Fundamentos lógicos de la teoría de las funciones del patrimonio hacendal» (1992b).
4. «Autonomia e qualidade científica da contabilidade»<sup>10</sup> (1994b; 1995b).
5. «Objeto do conhecimento – origens e evoluções da observação e do conceito em contabilidade»<sup>11</sup> (1995c).
6. «Valor da teoria no ensino da contabilidade» (1996a).
7. «Espaços de atividade do capital»<sup>12</sup> (1996b).
8. «Teoremas de uma doutrina da prosperidade patrimonial»<sup>13</sup> (1996c).
9. «Razões conceituais sobre a falsidade do lucro inflacionário»<sup>14</sup> (1995d), en que el autor revisó una bibliografía de 107 títulos, entre libros, artículos, normas, entre otros, colocándose a disposición de las críticas de los interesados.
10. «Análise contábil do tempo de produção do lucro empresarial»<sup>15</sup> (1996d).
11. «Administração e provérbios, no *Diário do Comércio*»<sup>16</sup> (1996e).
12. «Inversão participativa dos elementos de custos»<sup>17</sup> (1996f).
13. «Paradojas de las inmovilizaciones técnicas»<sup>18</sup> (1995e).
14. «Pré-história contábil brasileira» (2005).

---

10 Este artículo obtuvo el primer lugar en el IV Certamen de la *Revista Técnica Económica, Administración y Dirección de Empresas* de Madrid, del Ilustre Colégio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales, en Madrid, cuyo premio de carácter científico fue entregado en el Consulado de Brasil, en Madrid, por la tribuna administrativa encargada de la expresión y difusión de los aspectos científicos y técnicos que inciden en el amplio ámbito de gestión de la empresa del Ilustre Colégio. Publicado también ese mismo año por la Universidad Autónoma de Bucaramanga, en Colombia, en el núm. 17 de la *Revista Facultad de Contaduría Pública de la UNAB* (Lopes de Sá, 1995b).

18 En *Boletim AECA*, revista oficial de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, en Madrid.

15. «Teoria contábil da socialidade e contabilidade social (constructos lógicos gerais e específicos)» (2008), artículo en que Lopes de Sá reconoce una octava función: la eficacia social (*socialidade*), sugerida por Valério Nepomuceno.
16. «Realidade sobre normas internacionais de contabilidade» (2009b, 2009c).
17. «Alisamento de resultados e normas internacionais de contabilidade» (2010c): este artículo fue enviado al profesor Valério Nepomuceno, uno de los autores del presente libro, el 26 de marzo de 2010, para luego ser publicado en la red, pocos meses después de que muriera su dilecto amigo.

### LOPES DE SÁ, O UN ARTE DE PENSAR LAS CÉLULAS SOCIALES

El arte, decía Bacon, es el hombre añadido a la naturaleza (*Ars est homo additus naturae*). Una vez admitida esta definición, que es excelente, es indiscutible que existe un arte de amar. Porque la naturaleza empieza y el artista la modela, en el curso de los siglos, según las exigencias de su espíritu. «Según este boceto será pintado, no sin correcciones, el cuadro de nuestra vida» (Maurois, 1957, p. 9).

Queremos con tal propósito discurrir sobre el arte de vivir de Antônio Lopes de Sá como filósofo de la contabilidad. «El *mundo de los filósofos* es el mundo de todos, solo que hirviendo en cuestiones» (Ferrater Mora, 1970, p. 10). En el lenguaje que habitó en la inteligencia prodigiosa de este gran hombre, todo el arte de vivir la contabilidad de Lopes de Sá se tradujo en un arte de amar. Lo extraordinario de su teoría del conocimiento contable es que sobre el amor construyó el complejo edificio del sistema de funciones patrimoniales que gravitan en torno a la *empresa*, entendida en su eficacia social. Pero en las frágiles veleidades de la crematística que ha hecho de la contabilidad una servidumbre del capital, el maestro brasileño pone en marcha un tipo de filosofía analítica, consistente en escrutar expresiones y formas matemáticas de la lógica formal, para adecuarlas al conocimiento contable. Pero como es preciso colocarlas en un determinado contexto, su actividad filosófica se ve complementada también con una actividad «fenomenológica», que consiste en examinar la verdad por correspondencia de las proposiciones lógicas de su sistema de funciones patrimoniales que le servirán de fundamento lógico a su teoría contable del neopatrimonialismo.

Pero como la filosofía no es estrictamente hablando una actividad cognoscitiva, en el curso del batallar intelectual del neopatrimonialismo, como ocurre con cualquier aventura teórica, quedará siempre un remanente de perplejidad, que no es posible extirpar, pero que a pesar de todo es preciso seguir batallando, con la esperanza de poner en claro cuestiones, mas no necesariamente para resolverlas, conscientes de que a menudo brotan nuevas perplejidades que es preciso arrostrar con entusiasmo, tesón y constancia para forjar caminos y alternativas, en busca de lograr la eficacia social en la representación contable. Con todo, cuando se piensa filosóficamente se puede tener atisbos de construir realidades más promisorias de bienestar social. Pero tan pronto dejan de serlo se convierten en conocimiento, materia de nuevas indagaciones filosóficas y científicas.

En el capítulo II de *Don Quijote de la Mancha*, «Que trata de la primera salida que de su tierra hizo el Ingenioso Don Quijote», el hidalgo manchego hizo previsiones para conseguir lo que iba a emprender, sin aguardar más tiempo, al iniciar una empresa, al alcance de sus esperanzas, «según eran los agravios que pensaba deshacer, tuertos que enderezar, sinrazones que enmendar, y abusos que mejorar, y deudas que satisfacer» (Cervantes, 1979, pp. 205-206). Don Quijote no podía tomar armas con ningún caballero. Era preciso que se armara caballero (figura 8).

Y aun siéndolo, debía llevar armas de caballero novel, es decir, armas blancas, lisas, sin empresa pintada en el escudo, que solo se ponía cuando el caballero se había hecho merecedor de ella por alguna proeza notable. La empresa pintada era un dibujo simbólico que servía para que el caballero fuera conocido por su emprendimiento y constituía el lema o insignia de su buen nombre, a la altura de los logros alcanzados en virtud de sus méritos. Desde entonces Don Quijote será «el de la Triste Figura», después, «el de los Leones». Una vez armado de todas sus armas, nos cuenta Cervantes que Don Quijote salió al campo, rebotante de alegría por haber dado principio a su designio. De repente se embargó en las más graves reflexiones,

[...] que por poco le hiciera dejar la comenzada empresa; y fue que le vino a la memoria que no era armado caballero y que, conforme a ley de caballería, ni podía ni debía tomar armas con ningún caballero, y puesto que lo fuera, había de llevar armas blancas, como novel caballero, sin empresa en el escudo, hasta que por su esfuerzo la ganase. (Cervantes, 1979, p. 206).

En el pasaje anterior aparece dos veces la palabra *empresa*. La primera vez tiene un sentido muy próximo a lo que Lopes de Sá entiende por *organización*,



**Figura 9.** «Por la puerta falsa de un corral salió al campo»  
 Fuente: dibujo y aguafuerte de F. Novelli, que aparece en la traducción italiana de Gamba, Venecia, 1818 (95 × 61 mm) (Cervantes, 1979, p. 207)

o célula social que busca la realización de un fin. En su segunda aparición, significa ‘designio’, es decir, de la acción de *emprender* que en castellano antiguo significó ‘determinarse a tratar algún negocio arduo y dificultoso’, como lo atestigua Don Sebastián de Covarrubias, en su *Tesoro de la Lengua Castellana o Española* de 1611:

[...] del verbo latino *apprehendere* [agarrar], porque se le pone aquel intento en la cabeza y procura ejecutarlo. Y de allí se dijo empresa, el tal acometimiento. Y porque los caballeros andantes acostumbraban a pintar en sus escudos, recamar en sus sobrevestes, estos designios y sus particulares intentos, se llamaron empresas; y también los capitanes en sus estandartes cuando iban a alguna conquista. De manera que la empresa es cierto símbolo o figura enigmática hecha con particular fin, enderezada a conseguir lo que se va a pretender y conquistar o mostrar su valor o ánimo. La mejor empresa de cuantas ha habido y habrá fue la de Constantino Magno, de la Cruz con la letra: *In hoc signo vincam* [con este signo venceré]. De esta materia trata largamente mi hermano, el obispo de Guadix, en el primer libro de sus *Emblemas*, capítulos 14 y 15. (Covarrubias, 1611/1943, pp. 509).

Como puede cotejarse, *empresa* significó originalmente ‘acción considerable, proeza notable’, y luego ‘emblema, lema, insignia’, como en el texto

citado de Cervantes. Se trata de un derivado común de *emprender*, vocablo que, según Corominas y Pascual (2001, t. 4, p. 640), aparece en nuestra lengua hacia mediados del siglo XV.

Cabe destacar aquí la estrecha relación que hay entre *emblema* y *empresa*. Sin embargo, a diferencia de otros tiempos, parece que en el mundo moderno que va de la era industrial a la era de la información ha quedado en el olvido la impronta o huella que se imprimía en el escudo en blanco de empresas en marcha como recuerdo de proezas notables de los andantes caballeros.

De manera similar empezó la contabilidad en los primeros tiempos de Sumer, cuando los escribas mesopotámicos de 8000 antes de nuestra era registraban mediante fichas contables las transacciones de cuentas agrícolas que imprimían en la superficie esférica de envolturas de arcilla fresca, antes de meterlas en su interior, y obturarlas con un sello que solo el auditor de cuentas del rey podía romper. El emblema o insignia de las empresas medievales hoy se llama *logo*, que por lo general se diseña antes de crear una empresa, contrario a la usanza antigua. Con todo, el logo ha de ser el termómetro de la eficacia social de la empresa, y compete a la contabilidad el estudio de la riqueza patrimonial en el marco de los fines supremos de la sociedad.

Desde los primeros milenios de la historia de la contabilidad hasta finales de la Edad Media, esto es, un proceso de muy larga duración, que va desde el noveno milenio antes de nuestra era (8000 a.C.) hasta finales del siglo XV, la gran misión cultural de la contabilidad ha sido la representación de la realidad profunda de los hechos patrimoniales de las organizaciones.

Desde el Renacimiento hasta nuestros días, la representación contable ha venido experimentando un proceso gradual de falsificación, que va del disimular los acontecimientos al puro simulacro, especialmente en los años 1990, encubriéndose los hechos económicos con máscaras para tergiversarlos en detrimento de su responsabilidad ética y socioambiental. Esto se ha visto reflejado en las últimas décadas en graves desplazamientos semánticos que buscan proteger los intereses particulares y no el interés general o *interés público*, lo cual es consustancial al lenguaje contable como institución de legitimización. El interés general prevalece sobre el interés particular en la mayoría de los regímenes constitucionales de las naciones. Sin embargo, la expresión *interés público* se está vinculando en los estándares internacionales de contabilidad a las empresas listadas o que cotizan en las bolsas de valores, de modo que no son empresas de interés público las no listadas. De esta forma, *interés público* aquí se equipara a *interés particular*

en la actual sociedad de los simulacros (Baudrillard, 1976, pp. 83-159; 1993, pp. 59-99; Perniola, 2011; Franco, 2013a, 2013b).

La imagen de la contabilidad equivale a su definición como una ciencia del patrimonio de las empresas u organizaciones, en el sentido del enfoque neopatriomonalista de Lopes de Sá.

La palabra castellana *organización* sirve de modelo al italiano *azienda*, ‘empresa’, y al portugués *fazenda*, ‘predio rústico, tejido’. En español, *hacienda* proviene del latín *facienda*, ‘cosas por hacer’ (neutro plural del participio de futuro pasivo de *facere* ‘hacer, obrar y poner en ejecución una cosa’), y lo que de ello resulta se llama *organización*. A la misma familia pertenecen las voces *faena* ‘trabajo, tarea’ y *hacer* ‘crear, producir, fabricar, formar, construir, ejecutar’. De la acepción castellana ‘negocio, asunto’ se pasó a ‘cúmulo de bienes’ y de ahí por una parte a ‘administración de bienes’ (que pasó al italiano *azienda* ‘organización, organismo económico’ de la que Lopes de Sá forma el cultismo portugués *azienda*, ‘organización, empresa’), y por la otra significó ‘ganado, bienes pecunarios’, como en América.

La lectura que ofrece Don Quijote de *empresa* tiene doble implicación para conseguir la eficacia social de toda organización. Por un lado, *empresa* es la brújula que orienta el rumbo de un emprendimiento. Por el otro, *empresa* es el camino de un emprendimiento, que deja la impronta que determina el emblema o insignia de la empresa.

Es sabido que los caballeros andantes solían llevar empresas, a manera de símbolos y figuras que adornaban el escudo, ordinariamente acompañadas de una leyenda que lo aclaraba. En el capítulo XXI, de la primera parte, la palabra *empresa* tiene la acepción de ‘bordado simbólico’ que, según la usanza de la andante caballería, solía llevar en su traje o armadura (sobreveste), a modo de emblema, el caballero justador. Se componía de un dibujo, a veces jeroglífico —la divisa— que podía ir acompañado de algún verso —el mote—. El oro de cañutillo (‘oro batido, cortado en tiras finas y estrechas’) se retorció en ‘tirabuzón —cañutillo—, de manera que pudiera ser sujeto con un hilo de seda, dando relieve a las figuras bordadas’.

—Todo eso no me descontenta; prosigue adelante —dijo don Quijote—. Llegaste, ¿y qué hacía aquella reina de la hermosura? [Dulcinea del Toboso] A buen seguro que la hallaste ensartando perlas o bordando alguna empresa con oro de cañutillo para este su cautivo caballero. (Cervantes, 1979, pp. 566).

Hoy día, el logo de una empresa evoluciona con el tiempo según la marcha de los negocios, al estilo de la antigua andante caballería, en que las grandes hazañas eran recordadas por las empresas o emblemas de sus escudos. Baste mencionar, por ejemplo, la evolución del logo de IBM con una historia continua que data del siglo XIX (figura 9)<sup>19</sup>.

Logo de IBM (1889-1911)

Logo de IBM (1947-1956)

Logo de IBM (1911-1924)

Logo de IBM (1956-1972)

Logo de IBM (1924-1946)

Logo de IBM (1972-hoy)



**Figura 10.** Evolución del logo de International Business Machines Corporation, abreviada IBM, en sus más de 100 años de existencia que ha exhibido la célebre multinacional estadounidense de tecnología informática y consultoría

Fuente: elaboración propia



En actuales prácticas de gestión, a la brújula de un emprendimiento la llaman *visión*, concepto próximo a la idea de estrategia —«empresa», dirá Don Quijote en su designio— o carta de navegación que orienta el rumbo de las organizaciones en su búsqueda de oportunidades. Al camino del emprendimiento lo llaman «misión», concepto referido a la idea de «sufrir y ser llamado a serse caballero» dirá Don Quijote de estos que dicen las gentes que a las aventuras van», u hoja de ruta de las operaciones del mundo empresarial en su búsqueda de nuevas configuraciones para construir tejido social.

<sup>19</sup> IBM se constituyó oficialmente en 1911, aunque funcionó desde finales del siglo XIX, cuando empezó con la Tabulating Machine (1896), empresa fundada por Herman Hollerith, inventor de las tarjetas perforadas.

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

Un pensamiento como el anterior presupone «emprender» cosas peligrosas o difíciles: acometer una travesía, atreverse, correr *riesgos* —«aventuras» dirá Don Quijote— en ‘un mundo desbocado’ (Giddens, 2000), sin temor a la incertidumbre de ‘la sociedad del riego mundial’ (Beck, 2007). La carta de navegación y la brújula, además de orientar el rumbo, nos permiten también controlar el *riesgo* —palabra de origen romance que pasó del español o del portugués al inglés *risk*, en su sentido original de ‘navegar en aguas desconocidas’—, en la construcción del tejido social de la organización. Ello presupone a su vez un pensamiento *textil*, es decir, un pensamiento *complejo* frente a la incertidumbre. El pensamiento complejo, para Edgar Morin (2010), es «el pensamiento capaz de religar (*complexus* ‘lo que se teje conjuntamente’), contextualizar, pero al mismo tiempo es capaz de reconocer lo singular, lo individual, lo concreto» (p. 138). Y precisamente porque el pensamiento es complejo que una empresa focaliza dos miradas: la que visualiza la continuidad de la tradición y la que enfrenta las discontinuidades del proceso evolutivo de la empresa. Estas dos miradas guardan una relación de consistencia mutua en la orientación del rumbo de la empresa, a través de la estrategia para controlar el riesgo (Kaplan & Norton, 2005). Una presupone a la otra, son interdependientes en un complejo sistema de correlaciones, en el seno de la incertidumbre, pero, a su vez, trascienden, una a la otra, tienen identidad propia.

Queda por dilucidar cómo la contabilidad tiene injerencia en la valoración de la empresa centrada en la estrategia, a partir de un concepto de *organización* que la conciba como célula social, que comprenda no solo la empresa en fines económicos como perseguir utilidad (empresas mercantiles, industriales, de servicios, bancarias, etc.), sino también en el sentido de entes que buscan fines ideales no económicos que buscan el bienestar social (instituciones benéficas que buscan la eficacia social).

## CONCLUSIÓN

En un mundo tan complejo como el de la cultura occidental, hay hombres de ciencia permanentes que son como una constante que mantienen la continuidad de una cultura, por su brillo y trascendencia, formando una especie única y singular entre las figuras históricas. Porque son aquellas figuras históricas en las que convergen dos notas características: una cierta permanencia en la cultura popular de una nación y una cierta capacidad de renacimiento. A esta especie de hombres es a la que pertenece Antônio Lopes de Sá, un hombre de ciencia que supo hacerse carne y sangre de la cultura de un pueblo: Brasil, y representa la raíz secular de una escuela de pensamiento contable: el neopatrimonialismo, en el movable curso de la historia del pensamiento contable italiano. Y es que estar en una cultura es tener conciencia de la vida individual. Es poder recordar, rememorar. De ellos nos ocuparemos en la siguiente sección, evocando un trance difícil, como en un palimpsesto de nuestra angustia para comprender la esencia misma de ese espíritu colosal del maestro brasileño de Minas de Gerais en la profundidad de su arraigo científico y cultural.

## REFERENCIAS

- Alberto Pérez, R., & Massoni, S. (2008). *Hacia una teoría general de la estrategia. El cambio de paradigma en el comportamiento humano, la sociedad y las instituciones*. Barcelona: Ariel Comunicación.
- Aristóteles (1949). *Prior and posterior analytics*. Oxford: Clarendon.
- Aristóteles (1982-1995). *Tratados de lógica (Órganon)*. Madrid: Gredos.
- Aristóteles (1995). Analíticos segundos. *Tratados de lógica (Órganon)*. Tomo 2. Madrid: Gredos.
- Baudrillard, J. (1976/1983). The orders of simulacra. *Simulations* (pp. 83-159). Nueva York: Semiotexte.
- Baudrillard, J. (1993). El orden de los simulacros. *El intercambio simbólico y la muerte* (pp. 59-99). Caracas: Monte Ávila Editores Latinoamericana.
- Beck, U. (2007). *La sociedad del riesgo mundial. En busca de la seguridad perdida*. Barcelona: Paidós.
- Bocheński, I. M. (1966). *Historia de la lógica formal*. Madrid: Editorial Gredos.
- Burgess, A. (1989). El más largo poema jamás escrito. La segunda edición del 'Oxford English Dictionary', una gigantesca visión total de la lengua. *El País*. Recuperado de [https://elpais.com/diario/1989/04/02/cultural/607471203\\_850215.html](https://elpais.com/diario/1989/04/02/cultural/607471203_850215.html)
- Casares, J. (1950). *Introducción a la lexicografía moderna*. Madrid: Consejo Superior de Investigaciones Científicas.
- Cervantes, M. (1979). *El Ingenioso Hidalgo Don Quijote de la Mancha*. Madrid: Aguilar.

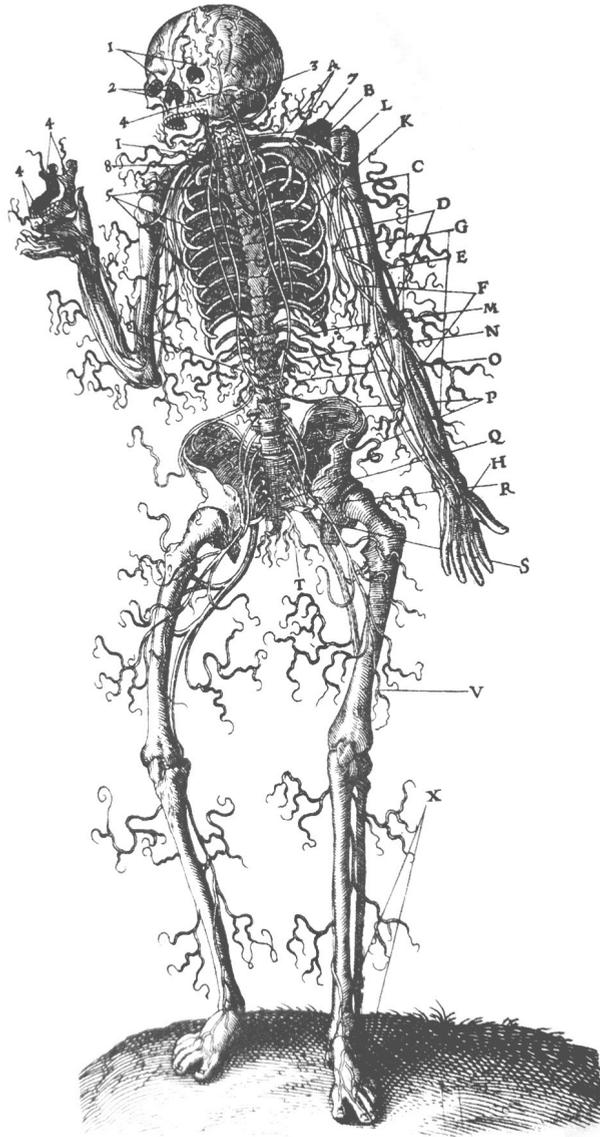
- Corominas, J., & Pascual, J. (2001). *Diccionario crítico etimológico castellano e hispánico* (vol. 4, ME-RE). Madrid: Editorial Gredos.
- Covarrubias, S. (1611/1943). *Tesoro de la lengua castellana o española*. Barcelona: S. A. Horta.
- Cunha Guimarães, J. F. (2005). António Lopes de Sá e o «Neopatrimonialismo». *Jornal de Contabilidade*, (345), 464-467. Recuperado de [http://www2.masterdirect.com.br/adm/arquivosclientes/448892/antonio\\_lopes\\_de\\_Sa\\_e\\_o\\_neopatrimonialismo.pdf?tipo=1687](http://www2.masterdirect.com.br/adm/arquivosclientes/448892/antonio_lopes_de_Sa_e_o_neopatrimonialismo.pdf?tipo=1687)
- Doval, G. (2010). *De hecho al dicho. (Un documentado y apasionante análisis del origen y el sentido de frases hechas, dichos, modismos, locuciones, frases célebres y expresiones proverbiales de la lengua castellana)*. Madrid: Alba Libros.
- Ferrater Mora, J. (1970). *Indagaciones sobre el lenguaje*. Madrid: Alianza.
- Ferrater Mora, J. (1974). *Cambio de marcha en filosofía*. Madrid: Alianza.
- Franco Ruiz, R. (2013a). La polémica Macintosh-Mattessich sobre la realidad de los conceptos de *ingreso* y *capital* en contabilidad. *Revista Científica «General José María Cordova»*, 11(11), 209-226.
- Franco Ruiz, R. (2013b). Una crítica de la representación contable en perspectiva histórica: del reflejo de la realidad profunda al «puro simulacro». *Revista Científica «General José María Cordova»*, 11(12), 79-104.
- Giddens, A. (2000). *Un mundo desbocado. Los efectos de la globalización en nuestras vidas*. Madrid: Taurus.
- Grimal, P. (1979). *Diccionario de mitología griega y romana*. Barcelona: Paidós.
- Hesíodo (2007). Trabajos y días. *Teogonía, Trabajos y días, Escudo, Certamen*. Madrid: Alianza Editorial.
- Kaplan, R., & Norton, D. (2005). *La organización focalizada en la estrategia. Cómo implementar el BalancedScorecard*. Barcelona: Gestión 2000.
- Kaplan, R., & Norton, D. (2008). *The Execution Premium: integrando la estrategia y las operaciones para lograr ventajas competitivas*. Barcelona: Ediciones Deusto.
- Lopes de Sá, A. (1951). *Lineamentos de contabilidade geral: Teoria das aziendas* (vol. 1). São Paulo: Editora Varoni.
- Lopes de Sá, A. (1952a). *Lineamentos de contabilidade geral: Teoria das aziendas* (vol. 2). São Paulo: Atlas.
- Lopes de Sá, A. (1952b). *Filosofia da Contabilidade*. Río de Janeiro: Ed. Aurora.
- Lopes de Sá, A. (1953). *Análise de balanços ao alcance de todos*. 1.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Editora Atlas.
- Lopes de Sá, A. (1957). *Curso de auditoria*. São Paulo: Editora Atlas.
- Lopes de Sá, A. (1959a). *Auditoria de balanços*. São Paulo: Editora Atlas.
- Lopes de Sá, A. (1959b). *O equilíbrio do capital nas empresas*. Edição do autor.
- Lopes de Sá, A. (1960a). *História da contabilidade*. Enciclopédia Moderna de Contabilidade, 3 vols. Belo Horizonte: Editora Presidente.
- Lopes de Sá, A. (1960b). *Cómo analizar un balance*. Buenos Aires: Selección Contable.

- Lopes de Sá, A. (1962). *Curso de auditoría*. Buenos Aires: Selección Contable.
- Lopes de Sá, A. (1963). *Inflação e balanço*. São Paulo: Atlas.
- Lopes de Sá, A. (1964). *Inflación y balance*. Buenos Aires: Selección Contable.
- Lopes de Sá, A. (1965). *Teoria do capital das empresas*. Río de Janeiro: Fundação Getulio Vargas.
- Lopes de Sá, A. (1969a). *Auditoria de balances*. Buenos Aires: Selección Contable.
- Lopes de Sá, A. (1969b). *Administração financeira*. São Paulo: Editora Atlas.
- Lopes de Sá, A. (1970). *Administración financiera al alcance de todos*. Buenos Aires: Selcon Editorial-Selección Contable.
- Lopes de Sá, A. (1980a). *Contabilidade básica*. Río de Janeiro: Editora Tecnoprint.
- Lopes de Sá, A. (1980b). *Aspectos contábeis no período da Inconfidência Mineira*. Brasília: ESAF-Ministério da Fazenda.
- Lopes de Sá, A. (1985). Variações do valor do capital e sua metodologia. *COAD Seleções Contábeis*, 12-38.
- Lopes de Sá, A. (1987). *Introdução à ciência da contabilidade*. Río de Janeiro: Tecnoprint.
- Lopes de Sá, A. (1988). *Teoria das funções sistêmicas do património aziendal*. Belo Horizonte: Instituto de Pesquisa Augusto Tomelin.
- Lopes de Sá, A. (1990a). Introdução à teoria das funções sistemáticas do patrimônio. *Cuadernos Aragoneses de Economía*, 15 (separata), 155-180.
- Lopes de Sá, A. (1990b). *As origens da contabilidade*. Belo Horizonte: IPAT-UNA.
- Lopes de Sá, A. (1992a). *Teoria geral do conhecimento contábil: lógica do objeto científico da contabilidade*. Belo Horizonte: IPAT-UNA.
- Lopes de Sá, A. (1992b). Fundamentos lógicos de la teoría de las funciones sistemáticas del patrimonio hacendal. *Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales*, 16(23), 13-46.
- Lopes de Sá, A. (1994a). *Teoria da contabilidade superior*. Belo Horizonte: UNA Editoria.
- Lopes de Sá, A. (1994b). *Autonomia e qualidade científica da contabilidade* (pp. 20-25). Belo Horizonte: Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais.
- Lopes de Sá, A. (1995a). *Princípios fundamentais de contabilidade*. São Paulo: Editora Atlas.
- Lopes de Sá, A. (1995b). Autonomía y carácter científico de la contabilidad. *Revista Facultad de Contaduría Pública de la UNAB*, 14(17-19), 4-15.
- Lopes de Sá, A. (1995c). Objeto do conhecimento-origens e evoluções da observação e do conceito em contabilidade. *Revista de Contabilidade e Comércio do Porto*, (206), 159-176.
- Lopes de Sá, A. (1995d). Razões conceituais sobre a falsidade do lucro inflacionário. *Revista Brasileira de Contabilidade*, (95), 72-79.
- Lopes de Sá, A. (1995e). Paradojas de las inmovilizaciones técnicas. *Revista Oficial da Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, (39), 35-38.
- Lopes de Sá, A. (1996a). Valor da teoria no ensino da contabilidade. *Revista de Contabilidade e Comércio do Porto*, (208), 517-540.

- Lopes de Sá, A. (1996b). Espaços de atividade do capital. *Revista de Economia Finanças e Contabilidade*, (364). Recuperado de <http://www.antoniolopesdesa.com.br/wp-content/uploads/2012/03/ESPA%C3%87OS-DE-ATIVIDADE-DO-CAPITAL.doc>
- Lopes de Sá, A. (1996c). Teoremas de uma doutrina da prosperidade patrimonial. *Boletim do IPAT*. Belo Horizonte.
- Lopes de Sá, A. (1996d). Análise contábil do tempo de produção do lucro empresarial. *Temática Iob Informações Objetivas*. São Paulo.
- Lopes de Sá, A. (1996e). Administração e provérbios, no *Diário do Comércio*. *Diário do Comércio*. Belo Horizonte.
- Lopes de Sá, A. (1996f). Inversão participativa dos elementos de custos. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, (84). Recuperado de <http://www.antoniolopesdesa.com.br/wp-content/uploads/2012/03/INVERS%C3%83O-PARTICIPATIVA-DOS-ELEMENTOS-DE-CUSTOS-OK.doc>
- Lopes de Sá, A. (1997a). *Teoría general del conocimiento contable*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.
- Lopes de Sá, A. (1997b). *História geral e das doutrinas da contabilidade*. 1.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas.
- Lopes de Sá, A. (1998a). *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Editora Atlas.
- Lopes de Sá, A. (1998b). *História geral e das doutrinas da contabilidade*. Lisboa: Vislis Editores.
- Lopes de Sá, A. (2001a). Paradojas de las inmovilizaciones técnicas. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, (5), 92-109.
- Lopes de Sá, A. (2001b). Prolegómenos de una teoría neopatrimonialista del riesgo. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, (8), 89-106.
- Lopes de Sá, A. (2003). *Luca Pacioli: um mestre do Renascimento*. 1.<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Unigranrio Editora.
- Lopes de Sá, A. (2004). *Luca Pacioli: um mestre do Renascimento*. 2.<sup>a</sup> ed. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade.
- Lopes de Sá, A. (2005). Pré-história contábil brasileira. *Revista da Fundação Visconde de Cairu* (separata). Recuperado de <http://www.antoniolopesdesa.com.br/wp-content/uploads/2012/03/PRE-HISTORIA-CONTABIL-BRASILEIRA-OK.doc>
- Lopes de Sá, A. (2006a). Análisis de balances y modelos científicos en la contabilidad *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, (26), 123-141.
- Lopes de Sá, A. (2006b). *Teoria da contabilidade*. 4.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Editora Atlas.
- Lopes de Sá, A. (2007). Doutrinas, escuelas y nuevas razones de entendimiento para la ciencia contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, (30), 111-126.
- Lopes de Sá, A. (2008). Teoria contábil da socialidade e contabilidade social (constructos lógicos gerais e específicos). *CRCBA*. Recuperado de [http://www.crcba.org.br/boletim/artigos/socialidade\\_e\\_contabilidade\\_social.pdf](http://www.crcba.org.br/boletim/artigos/socialidade_e_contabilidade_social.pdf)
- Lopes de Sá, A. (2009a). *Tecnologia contábil contemporânea*. Curitiba: Juruá.

- Lopes de Sá, A. (2009b). Realidade sobre normas internacionais de contabilidade. *Prof. Antônio Lopes de Sá*. Recuperado de <http://www.antoniolopesdesa.com.br/wp-content/uploads/2012/05/REALIDADE-SOBRE-NORMAS-INTERNACIONAIS-DE-CONTABILIDADE.doc>
- Lopes de Sá, A. (2010a). Ética e instrumentalismo normativo contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidade & Auditoria*, (43), 111-148.
- Lopes de Sá, A. (2010b). *Normas internacionais e fraudes em contabilidade*. (1ª ed.). Curitiba: Juruá.
- Lopes de Sá, A. (2010c). Alisamento de resultados e normas internacionais de contabilidade. *Investidura Portal Jurídico*. Recuperado de <http://www.investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/empresarial/157756-alisamento-de-resultados-e-normas-internacionais-de-contabilidade.html>
- Lopes de Sá, A. (2014). *Normas internacionais e fraudes em contabilidade – Análise crítica introdutiva geral e específica*. Curitiba: Juruá Editora.
- Lopes de Sá, A. (1945/2003). *À minha mãe*. Soneto editado en formato virtual por Ana Maria Lopes de Sá, hija del autor. Recuperado de [http://www.ninha.website.nom.br/amigos\\_poetas/lopes/lopes\\_sete/lopes\\_sete.htm](http://www.ninha.website.nom.br/amigos_poetas/lopes/lopes_sete/lopes_sete.htm)
- Lopes de Sá, A. M. (2003). *Poemas de Antônio Lopes de Sá*. Recuperado de [http://www.ninha.website.nom.br/amigos\\_poetas/lopes/lopes\\_casa/lopes\\_casa.htm](http://www.ninha.website.nom.br/amigos_poetas/lopes/lopes_casa/lopes_casa.htm)
- Lopes de Sá, A.; Sá, A. M. (1965). *Dicionário de contabilidade*. São Paulo: Editora Atlas.
- Lorenzo, E. (1984). Samuel Johnson, lexicógrafo. *ABC*, 8. Recuperado de <http://www.lenguayprensa.uma.es/archivo/?tag=emilio-lorenzo>
- Martínez de Sousa, J. (1995). *Diccionario de lexicografía práctica*. Barcelona: Bibliograf.
- Masi, V. (1961). *Filosofia della Ragioneria*. Bologna: Tamari.
- Maurois, A. (1957). *Un arte de vivir*. Buenos Aires: Librería Hachette.
- Mazenderani, A. P. (2013/1363). *Risale-i Felekiyye (Kitab-us Siyakat)*. Estambul, Turquía: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası [Cámara de Contadores Públicos Certificados de Estambul].
- Morin, E. (2010). *Pensar la complejidad: crisis y metamorfosis*. Valencia: Universidad de Valencia.
- Pascal, B. (1964). *Pensées*. París: Éditions Garnier Frères.
- Perniola, M. (2011). *La sociedad de los simulacros*. Buenos Aires: Amorrortu Editores.
- Rodríguez Adrados, F. (Dir.). (1986-1991). *Diccionario griego-español*. Madrid: Consejo Superior de Investigaciones Científica.
- Seco, M. (1987). *Estudios de lexicografía española*. Madrid: Paraninfo.
- Stevens Kroetz, C. E. (2003). *A contabilidade sob o enfoque neopatrimonialista*. Río Grande del Sur: Editora Unijuí.
- Suárez Pineda, J. A. (2018). *Biografía de las palabras castrenses. Investigaciones filológicas de cultura militar*. Bogotá: Escuela Militar de Cadetes.

- Villa-Lobos, H. (1951). *O coração é o metrônomo da vida*. Documenta extraído de la conferencia presentada en el Teatro Santa Roza, João Pessoa-PB. Recuperado de <https://poesiaspreferidas.wordpress.com/2018/02/25/uirapuru-heitor-villa-lobos/>
- Villa-Lobos, H. (2008). *Bachiana brasileira n° 5 para soprano y ocho cellos* (video). París: Orchestre Nationale de Radiodifussion Française. Recuperado de <https://www.youtube.com/watch?v=sPf5GZYzhJ>



Alegoría de la lógica contable como esqueleto vivo. Los huesos con vida de este esqueleto le confieren vigor y soporte hasta la médula. Esta fascinante e inquietante ilustración, pintada por Robert Fludd, conocido como Robertus de Fluctibus (1574-1637), lleva por título «Espejo universal de los nervios, tanto del cerebro como de la médula espinal, que surgen de los huesos correspondientes». Tomado de su *De Anatomia triplici* [Tratado triple de anatomía] (Fludd, 1623, p. 184; Godwin, 2018, p. 198).

## Capítulo 3

---

# Cambio de marcha en contabilidad: la lógica contable de Lopes de Sá

**Jesús Alberto Suárez Pineda**

Corporación Unificada Nacional de Educación Superior

*L'essentiel est invisible pour les yeux.*<sup>1</sup>

SAINT-EXUPÉRY

### INTRODUCCIÓN

Lopes de Sá no estudia la contabilidad solo porque es útil; también la estudia porque es bella. En el capítulo primero se hizo hincapié en la denodada aspiración del maestro de buscar principios de contabilidad que fundamentaran la disciplina, desde el mismo momento en que empieza a fijar un nuevo vocabulario que le diera robustez a su emprendimiento teórico y práctico. Pero antes de dilucidar este asunto, es preciso recordar su convicción acerca de cómo no se puede llegar a la perfección de cosa ninguna si primero no se aprende a ver con el corazón. Tal es la esencia del capítulo segundo, por cuanto la contabilidad va más allá de sumas y restas.

Sin embargo, se dice que los hombres de negocios son personas muy serias. Viven tan ocupados que no tienen tiempo para divertirse con tonterías. El

---

1 «Lo esencial es invisible a los ojos» (Saint-Exupéry, 2001, p. 85).

escritor francés Antoine de Saint-Exupéry describe una situación típica de uno de ellos —en el capítulo XIII de su obra *El Principito*—, a quien el principito encontró con un cigarrillo sin encender en la boca, pues andaba muy ocupado revisando libros de contabilidad:

—Buenos días —le dijo el principito—. Su cigarrillo está apagado.  
 —Tres y dos son cinco. Cinco y siete, doce. Doce y tres, quince. Buenos días. Quince y siete, veintidós. Veintidós y seis, veintiocho. No tengo tiempo para volver a encenderlo. Veintiséis y cinco, treinta y uno. ¡Uf! Da un total, pues, de quinientos un millones seiscientos veintidós mil setecientos treinta y uno.  
 —¿Quinientos millones de qué?  
 —¡Eh! ¿Estás siempre ahí? Quinientos millones de... Ya no sé... ¡Tengo tanto trabajo! Yo soy serio, no me divierto con tonterías. Dos y cinco, siete... (Saint-Exupéry, 2001, p. 54).

El hombre de negocios —ya reumático por falta de tiempo para hacer ejercicio— llevaba cincuenta y cuatro años en su oficio de contador de estrellas. Era su manera y condición de poseerlas, para ser rico, y así poder comprar otras estrellas. Solo bastaba con encontrarlas, del mismo modo que se encuentra un diamante, una isla, o se patenta un invento. La contabilidad de estrellas le servía para administrarlas, contarlas y recontarlas, e incluso para depositarlas en el Banco.

El principito le dijo al hombre de negocios que esa forma de llevar la contabilidad no era muy seria. Tenía sobre las cosas serias ideas muy diferentes. Él poseía una flor que regaba todos los días. Poseía tres volcanes que deshollinaba todas las semanas. Pensaba que era útil para sus volcanes y era útil para su flor que él las poseyera. «Pero tú no eres útil a las estrellas...», le reprochó. El hombre de negocios no supo qué responder y el principito se fue.

A la altura del capítulo XXI, el principito conoció a un zorro sabio con quien trabó una estrecha amistad. Al despedirse, el zorro le enseñó un secreto de la vida: «no se ve bien sino con el corazón. Lo esencial es invisible a los ojos» (Saint-Exupéry, 2001, p. 85). Y le dijo que los hombres han olvidado esta verdad.

Lopes de Sá también supo —respecto de la contabilidad— que lo esencial es invisible a los ojos. Por ello estudió la lógica contable, ciencia abstrusa por cierto pero bella. El edificio del conocimiento contable se sostiene sobre la lógica del mismo modo que el cuerpo humano, sobre su esqueleto. La belleza física de la anatomía humana puede agradar a nuestros sentidos, pero su figura sería indecisa y deforme sin el soporte que da el esqueleto al cuerpo.

La belleza sensible de las apariencias esconde la belleza íntima que proviene del orden y armonía de las cosas, en su disposición, que permanece invisible ante nuestros ojos; aquella depende de esta que se basta así misma, pues establece de manera armónica un principio de ordenamiento y un nexo entre la belleza sensible y la belleza intelectual. En este sentido, lo útil y bello de la contabilidad estriba en que puede mejorar al hombre. La contabilidad mide el desempeño del patrimonio o riqueza de las organizaciones para mejorar su eficacia social. He ahí su esencia.

Tal es la síntesis de este tercer capítulo, consagrado a dilucidar la belleza especial que ha dejado impresa la búsqueda de la verdad que el maestro de Minas de Gerais emprendió en su teoría de las funciones sistémicas del patrimonio de una organización —que abreviaremos como *teofunsispo*—. La estructura lógica de la contabilidad que trata de cimentar Lopes de Sá tiene un extraño parecido con el esqueleto que se muestra en la ilustración colocada como frontispicio de capítulo; sus nervios crepitan de vitalidad en la imaginación del dibujante —de comienzos del siglo XVII— que retrató su mirada perspicaz.

Lopes de Sá quiere ver hacia dentro el estadio histórico actual de la contabilidad; busca con denuedo tener una idea clara sobre cuál ha sido el rumbo original que ha seguido la contabilidad en sus distintas etapas de transformación. Su vitalidad siempre tuvo el férreo propósito de revelarnos la secreta armonía del alma del conocimiento contable, en la íntima comprensión lógica de las funciones patrimoniales. Descubre con gran beneplácito que por fortuna la contabilidad todavía continúa aferrada a la urdimbre lógica que la vio nacer como un saber milenario que nos ha enseñado a dar cuenta y razón de los hechos patrimoniales, sirviéndole de soporte a su médula espinal, a su esencialidad; hay vitalidad en su cráneo de semblante tranquilo, en su mandíbula prognática, en sus ojillos hundidos bajo el arco ciliar.

## EN BUSCA DE PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE CONTABILIDAD

En el capítulo primero vimos cómo la máxima de Quintiliano que recomienda entre quienes ejercen una disciplina que «no se puede llegar a la perfección de cosa ninguna, sino a través de los principios que la preceden» sintetiza la aspiración de Lopes de Sá a establecer principios fundamentales de contabilidad. Por ello la cita como epígrafe en su obra *Princípios fundamentais de contabilidade* (Lopes de Sá, 2000). Aclara que la palabra portuguesa *princípios* tiene diferentes

acepciones. En singular significa ‘origen’, ‘comienzo’, ‘regla a seguir’, ‘pauta’. En plural significa, en cambio, ‘elementos’, ‘rudimentos’, ‘convenciones’.

Así también en latín, la palabra *principium*, en la antigua Roma, significaba en singular ‘comienzo’, ‘origen’ —como lo utilizó Cicerón en su *Cato Maior*—, e incluso ‘en primer lugar’ —como lo empleó el mismo Cicerón en *De Officiis*—, pero también ‘exordio’, ‘preludio’ —como lo usó Tito Livio en su *Historia de Roma*—.

En seguida hace notar que no hay uniformidad en el uso del concepto contable de *principios*, que en la práctica tiene tres significados: los de norma, fundamento o macrorregla. Sin embargo, advierte que lo mejor —especialmente en la práctica profesional— es buscar una terminología con un significado técnico unívoco y que goce de general y constante aceptación en los distintos campos del conocimiento humano, de modo que los principios contables deben fundarse en conceptos epistemológicos que deriven de la doctrina y la teoría científica.

En este sentido hace una crítica a la regulación contable de Brasil —vigente en 1993— que señala que los principios fundamentales de contabilidad son «la esencia de las doctrinas y las teorías», porque limitan todo el conocimiento contable a la normativa, al establecer que todas las fronteras de la doctrina están contenidas en los principios enunciados, con la pretensión de hacer obligatoria la general aceptación de su normativa. De este modo, define de forma explícita que tales principios representan la síntesis del conocimiento contable.

En este punto, Lopes de Sá discute que aun cuando muchas teorías sirvieron de exposición de motivos para explicar los principios a los que se refiere la normativa, hubo otros principios fundamentales que quedaron excluidos. Desde el punto de vista del principio de libertad de pensamiento que prescribe la carta magna de Brasil, cuestiona como inexequible el carácter obligatorio de la normativa en materia intelectual, lo que es discutible en el campo de la ciencia y la tecnología. Porque el criterio hoy aceptado por la comunidad científica del campo contable es que los principios deben apoyarse en doctrinas y teorías —conocimiento racional— y las normas deben apoyarse en principios.

Así, los principios dimanar de las ciencias y las normas de los principios. Y es precisamente aquí que conviene establecer primero los fundamentos lógicos de la contabilidad —esa ciencia que en razón de su etimología tiene el mismo nombre de la lógica, aunque se distingue de ella por naturaleza (Suárez et al., 2020, pp. 80-81).

## NATURALEZA DE LA CONTABILIDAD: UNA CUESTIÓN DISPUTADA

En las postrimerías del siglo XX se advierte un extraordinario conflicto de visiones en el panorama científico de la contabilidad. En efecto, Feyerabend —en su libro *Against Method*, publicado en 1975 y traducido al español como *Tratado contra el método* (Feyerabend, 1993)— anuncia la bancarrota de la ciencia, en tiempos en que las teorías que hasta el momento parecían fundarse en bases sólidas se están resquebrajando de manera imprevista.

Así mismo, se precisa una reforma de la metodología contable. Lopes de Sá se percata de ello cuando viaja a Italia y visita a Vincenzo Masi (1893-1997) en 1977. El maestro italiano le encomienda a su discípulo brasileño hacer un desarrollo lógico de su doctrina patrimonialista, teniendo en cuenta las influencias ambientales. Este encuentro se constituye en un acontecimiento muy importante para Lopes de Sá. Este difícil reto de llevar a cabo constituyó por ello un estímulo y un desafío para quien lo afronta, pues le costó al discípulo casi un lustro de profundas reflexiones a través de constantes intercambios epistolares con el maestro, de suerte que Lopes de Sá dedicó su vida intelectual a la noble causa de renovar el viejo patrimonialismo de Masi. Pero para ello era preciso tomar posición acerca de la cuestión disputada acerca de la naturaleza de la contabilidad.

¿Cuál es la *naturaleza* de la contabilidad? El camino para responder este interrogante pertenece al ámbito de la teoría contable, pero está lleno de abrojos. Los hombres de la condición humana de Lopes de Sá, empero, rara vez desfallecen ante las dificultades que implican emprender este reto. Al abordar la cuestión tan abstrusa que lo ocupa —y tan llena de incertidumbres—, muchos habrían sido absorbidos por el poderosísimo imán de la senda plácida y trillada.

Con el estudio sistemático del libro *El valor de la ciencia* de Henri Poincaré —una de sus lecturas preferidas— se percata de que toda respuesta a esta pregunta es provisional y caduca. Una discusión a fondo nos mostrará que ninguna ciencia puede hacernos conocer la naturaleza de las cosas. Cuando una teoría pretende hacerlo está condenada de antemano al fracaso (Poincaré, 1904/1964, pp. 160-161).

Así las cosas, ¿de dónde provienen los principios fundamentales de contabilidad? ¿Son impuestos por la lógica? Lopes de Sá ha demostrado que la naturaleza del razonamiento contable es doble: deductiva e inductiva a un mismo tiempo. No es realmente deductiva como podría creerse por su naturaleza lógica. La contabilidad participa en una cierta medida de la naturaleza del razonamiento inductivo, y que por eso es fecunda cuando se dice que la contabilidad es la

ciencia del patrimonio —como se lo enseñó su maestro Vincenzo Masi—. Esta doble naturaleza de la contabilidad no le hace perder su carácter de rigor lógico, antes bien es un avance por lo que respecta a la elección de los hechos patrimoniales de que se ocupa su objeto de estudio.

Pero eso todavía es algo muy ambiguo. Entonces conviene formular el interrogante acerca de la naturaleza de la contabilidad de otra manera: ¿cuál es la *esencialidad* de la contabilidad? La idea de que la contabilidad es la ciencia del patrimonio nos hace resplandecer todo un effluvio de imágenes sobre contabilidad de aspecto semejante a la cosa representada, extrayéndolas del humo que muchas veces las oscurecían. Cuando reaparecen, producen en nosotros visiones de mundo que lo exhortan a ahondar en nuevas indagaciones sobre la naturaleza del patrimonio, adecuándolas con las imágenes que puedan obtenerse de la contabilidad y que se ajusten a la verdad de sus objetos reales: las relaciones sistémicas del fenómeno patrimonial. ¿Puede la contabilidad hacernos conocer la verdadera naturaleza del patrimonio? Nadie vacilaría en responder no. Sin embargo, queda la pregunta acerca de cuál es la esencialidad de la contabilidad con respecto al patrimonio. Eso quiere decir: ¿la contabilidad nos hace conocer las relaciones esenciales del patrimonio?

Para comprender esta nueva pregunta Lopes de Sá quiere exponer los fundamentos lógicos de la contabilidad sin llegar al nominalismo, porque no quiere caer en la trampa de la mera especulación ni ser juguete de razonamientos caprichosos. Bien sabe que los datos de la experiencia son la mejor guía para ayudarlo a comprender el fenómeno patrimonial y así hacer más expedito el camino de su explicación.

El campo contable que quiere estudiar tiene que ver con las relaciones lógicas esenciales de la contabilidad. La doble naturaleza de la contabilidad, según creemos, lo lleva a concluir que los principios fundamentales de contabilidad no son más que convenciones, pero esas convenciones no son arbitrarias. Tal es la naturaleza esencial y social del hecho patrimonial. Esto nos hace pensar que la contabilidad es una ciencia prudencial. De ahí que el contar de la contabilidad es moral, especialmente cuando se piensa en función de su eficacia social.

Cabe ahora preguntar: ¿estas convenciones son duraderas? Es decir: ¿persistirán entre las futuras generaciones? Hasta aquí se trata de una pregunta por el valor objetivo de esas convenciones, para mirar si participan del carácter convencional de los postulados lógicos.

Por lo tanto, cuando cita a Quintiliano tiene la convicción de que lo que puede alcanzar no son las cosas mismas —como creerían los dogmáticos inge-

nuos— sino solamente las relaciones entre las cosas. Así lo aprendió de Henri Poincaré, cuya obra generó una revitalización de la ciencia en todos los campos, colmándola de ideas insospechadas. Es posible que la teoría de la relatividad de Einstein se haya inspirado en Poincaré. Ambos se encontraron en la Primera Conferencia Solvay, en 1911. La teoría de la relatividad de Einstein ya se había divulgado rápidamente en toda la comunidad científica. Sin embargo, Poincaré se mantuvo en silencio. En la foto oficial del evento, Poincaré —el más célebre matemático de la época— está sentado hablando con Marie Curie —galardonada dos veces con el Premio Nobel, el de Física y el de Química—. Un año más tarde Poincaré moriría a los 58 años de edad. La relación entre Poincaré y Einstein fue más bien distante, aunque respetuosa. Poincaré decía de Einstein: «una de las mentes más originales con las que nunca me haya tropezado», y Einstein se refería al maestro como «agudo y profundo Poincaré». Por lo menos el joven Einstein leyó sus obras con gran provecho. Después Einstein se lamentará del silencio de quien lo recomendara en uno de sus primeros empleos: «Poincaré fue simplemente negativo [hacia la teoría de la relatividad] y a pesar de toda su perspicacia mostró poca comprensión de la situación»<sup>2</sup>.



**Figura 1.** Marie Curie y Henri Poincaré conversando. El joven Einstein, retraído, está de pie detrás de ellos.

Fuente: foto oficial de la Conferencia Solvay de 1911.

Lopes de Sá se inspirará tanto en Poicaré como en Einstein en la elaboración de los fundamentos lógicos de la contabilidad. La lectura de *La ciencia*

y la hipótesis de Poincaré (1902/1963) le hará llegar a la conclusión de que sin relaciones entre las cosas no hay realidad cognoscible, y con la de *El valor de la ciencia* (1964) aprenderá que es preciso dominar la lógica para descubrir las relaciones verdaderas entre los objetos reales que estudia una ciencia, y que cuando sustituimos una teoría por otra solo son las denominaciones de los fenómenos las que cambian. «Esas denominaciones no son sino imágenes sustituidas de los objetos reales que la naturaleza nos ocultará eternamente. Las relaciones verdaderas entre esos objetos reales son la única realidad que podríamos alcanzar» (Poincaré, 1904/1964, p. 10).

Pero para ello, se plantea la necesidad de transitar por nuevos senderos: será preciso recorrer toda una serie de ciencias que van desde la aritmética y la lógica hasta la física cuántica y la teoría de la relatividad. La lectura de estas dos obras de Poincaré (1902/1963; 1904/1964) le permitió indagar acerca de la ciencia. Ahora bien, faltando poco para terminar de leer *El valor de la ciencia* (1904/1964) aparece otra explicación formidable de Poincaré sobre cómo la ciencia permite relacionar los hechos que las apariencias separan, y esto porque

[...] la ciencia es un sistema de relaciones. Ahora bien, acabamos de decirlo, solamente en las relaciones debe ser buscada la objetividad; sería en vano buscarla en los seres considerados como aislados unos de otros.

Decir que la ciencia no puede tener valor objetivo porque no nos hace conocer más que relaciones, significa razonar al revés, puesto que, precisamente, son las relaciones las únicas que pueden ser consideradas como objetivas.

Por ejemplo, los objetos exteriores para los cuales ha sido inventada la palabra objeto, son justamente objetos y no apariencias fugitivas e insibles, porque no sólo son grupos de sensaciones, sino grupos unidos por un vínculo constante. Sólo este vínculo es objeto en ellos, y este vínculo es una relación. (Poincaré, 1904/1964, p. 160).

La cuestión es saber si la ciencia contable puede hacernos conocer las verdaderas relaciones de los hechos patrimoniales mediante el método científico que consiste en observar y experimentar. Sea como fuere, la posibilidad misma de conocer las relaciones lógicas de los hechos patrimoniales parece una contradicción insoluble. La comprensión de la naturaleza del método científico le permitirá abordar desde un punto de vista lógico la realidad relacional de la contabilidad, y la química —por la que sintió una profunda vocación— le será de gran utilidad a Lopes de Sá para hacerse una imagen atómica de los componentes que configuran las funciones sistémicas del patrimonio. Esto implica que

la naturaleza deductiva del razonamiento contable es solo aparente. Si la contabilidad no es deductiva más que en apariencia, ¿de dónde proviene el rigor lógico de la contabilidad, que nadie piensa poner en duda? Si, por el contrario, todas las proposiciones que enuncia pueden deducirse de la lógica formal, ¿cómo no se reduce la contabilidad a una inmensa tautología?

En estas condiciones, Lopes de Sá bien sabe que la lógica sería cierta, pero carecería de alcance empírico. Si fuera así, la contabilidad sería impotente de explicar los fenómenos patrimoniales. Nos daremos cuenta más fácilmente de esto si observamos al contador en su trabajo, y entonces vemos cómo la contabilidad obra en nuestra experiencia cotidiana. Esto no sería posible si los fundamentos lógicos de la contabilidad no nos hicieran conocer algo de la realidad, porque las teorías en contabilidad son tan solo aproximaciones de la realidad.

Acude entonces a revisar algunos libros de divulgación científica de Einstein. La respuesta la encuentra en el «credo epistemológico» de Einstein que glosa en sus *Notas autobiográficas* (1982). Lo lee en portugués, y destaca especialmente esta afirmación:

As relações entre os conceitos e as proposições são de natureza lógica e o processo do pensamento lógico é estruturalmente limitado à efetivação da conexão entre os conceitos e as proposições entre si, de acordo com regras firmemente estabelecidas, que constituem a matéria lógica. (Einstein, 1982, p. 21, citado por Lopes de Sá, c. 1981/2, p. 31; cf. traducción española en Einstein, 1984, p. 17).<sup>3</sup>

Lopes de Sá cita el pasaje anterior en la tercera parte de su teoría de las funciones sistémicas del patrimonio, que se ocupa de las «proposiciones *infra-lógicas*» (Lopes de Sá, c. 1981/2, pp. 31-72), es decir, aquellas que establecen relaciones espaciotemporales entre conceptos y proposiciones; representan, además, un principio de ordenación. En este sentido, las proposiciones infralógicas forman «la materia lógica» de su teoría, sin tener la pretensión de agotar el tema, pues se trata tan solo de un esbozo preliminar de su razonamiento lógico a propósito de la contabilidad.

En las dos partes anteriores, Lopes de Sá establece unos fundamentos lógicos y axiomas de su teoría. La primera parte se ocupa de las relaciones lógicas (pp. 1-15), junto con su apéndice en que hace un análisis genético de los fundamentos lógicos (pp. I-IX); la segunda parte aborda las funciones y sistemas

---

3 «Las relaciones de los conceptos y proposiciones son de naturaleza lógica, y el proceso del pensamiento lógico se limita estructuralmente a establecer la conexión de conceptos y proposiciones entre sí, según reglas fijas, sobre las cuales versa la materia lógica» (la traducción es nuestra).

patrimoniales (pp. 16-30). Una vez estudiados los elementos lógicamente independientes, tales como conceptos fundamentales —proposiciones no derivadas— y axiomas —conceptos no definidos— procede con autoridad a formular proposiciones infralógicas que sirvan de base para la composición de su doctrina.

Mas para comprender la esencia del problema es necesario citar, en construcción de sándwich, dos proposiciones que complementan la cita anterior: una, justo antes; la otra, justo después:

A un lado veo la totalidad de las experiencias sensoriales, al otro la totalidad de los conceptos y proposiciones que están recogidos en los libros [...] Los conceptos y las proposiciones solo cobran 'sentido' o 'contenido' a través de su relación con experiencias de los sentidos (Einstein, 1984, p. 17).

Einstein fragua aquí su *credo epistemológico*; lo va consolidando lentamente hasta llegar a sus años de madurez —a sus sesenta y siete años—, cuando se dispone a escribir su propia «necrología», pero la interrumpe apenas iniciada, para explicarlo de forma somera. Le asombra saber que no es posible lograr un conocimiento seguro sobre los objetos de la experiencia por medio del pensamiento puro. No comparte la idea de Kant de distinguir entre conceptos puros y conceptos empíricos. Está absolutamente convencido de que *todos los conceptos son supuestos libres*, exactamente igual que el *concepto de causalidad* —tema central de su credo—, que no puede derivarse del material de la experiencia mediante métodos lógicos, como lo vio claramente Hume.

En el credo de Einstein queda implícita la enunciación del principio de causalidad:

$$c \rightarrow e$$

La causa produce su efecto. Y en la formulación de las proposiciones infralógicas este principio será fundamental, por cuanto la idea de la causa presupone a su vez la idea del efecto:

$$Ic \rightarrow Ie$$

Esto se ajusta a lo dicho por Spinoza en su *Ética*: «*El orden y conexión de las ideas es el mismo que el orden y conexión de las cosas*. [...] Pues la idea de cualquier cosa causada depende del conocimiento de la causa cuyo efecto es» (2014, p. 129).

Ahora bien, hasta aquí podemos identificar tres formas de conocimiento:

- a. *Conocimiento físico*: está estrechamente ligado a la acción que posibilita el análisis empírico de la realidad; la experiencia de los sentidos desempeña un papel fundamental en las interacciones con los objetos exteriores.
- b. *Conocimiento lógico formal*: nos permite establecer relaciones entre los conceptos y las proposiciones. Las operaciones lógico-matemáticas se aplican a objetos múltiples y discontinuos, es decir, pertenecen a conjuntos de elementos que pueden ser más de uno y cada objeto tiene cierta integridad o unidad. Por ejemplo, cuando se clasifican objetos de una misma clase (facturas), se ordenan de menor a mayor (por fechas) y se numeran (para su registro contable).
- c. *Conocimiento infralógico*: consiste en la comprensión de las relaciones espaciotemporales. Las operaciones infralógicas se aplican a objetos que son uno solo. Por ejemplo, cuando se divide el todo en partes (la división del año fiscal en meses), cuando se establece un principio de ordenamiento en la génesis del fenómeno patrimonial.

La aspiración de Lopes de Sá es lograr la máxima parsimonia de los sistemas conceptuales del patrimonio con respecto a sus elementos constitutivos lógicamente independientes, como es el caso de los axiomas y conceptos fundamentales, es decir, conceptos no definidos y proposiciones no derivadas. Esto le permitió, en su análisis, descubrir una justificación psicofísica para comprender las relaciones lógicas del fenómeno patrimonial —objeto de estudio de la contabilidad—, en la óptica patrimonialista que preconiza, doctrina contable según la cual el «patrimonio» se entiende como «riqueza» (Lopes de Sá & Lopes de Sá, 1995, p. 434).

En este orden de ideas, no duda en aclarar que la génesis del concepto de *riqueza* es psicológica; ocurre en el mundo de las percepciones:

Tudo o que acontece com a riqueza tem a sua origem na mente humana. Os fenômenos patrimoniais, antes que se materializem, vivem na mente ou pelo menos tiveram como base fundamental esse caminho. O homem é a razão da existência da riqueza e esta deve viver em função dele. Essa a natureza essencial e social do fato patrimonial. O estudo que a Contabilidade realiza para conhecer a origem e razão fundamental das transformações da riqueza deve partir, portanto,

de um critério analítico e os modelos de comportamentos, só os derivados de tal método, podem ensinar a eficácia. (Lopes de Sá, 2005, p. 1)<sup>4</sup>.

¿Cuál es ese camino sensorial que sigue el concepto de *riqueza* como producto de la mente humana? Lopes de Sá lo interpretará como un sistema de percepción humana que imbrica toda una compleja trama de relaciones biológico-culturales de procesos volitivos de «ideación» (*idealização*) y «materialización» (*materialização*) de medios patrimoniales para satisfacer necesidades de una organización o célula social (figura 2).

1. La riqueza es una consecuencia de la percepción de la necesidad y luego de lo que racionalizamos como finalidad que se pretende alcanzar.
2. Una vez obtenido el medio patrimonial que ha de satisfacer la necesidad, es preciso que lo utilicemos en sus diversas funciones, para alcanzar el objetivo final que es la satisfacción plena de lo que necesitamos.
3. La eficacia ocurre solo cuando la necesidad se anula, mediante el uso de la riqueza, y se torna deseable en la medida en que se cumplen a cabalidad las finalidades de las células sociales.

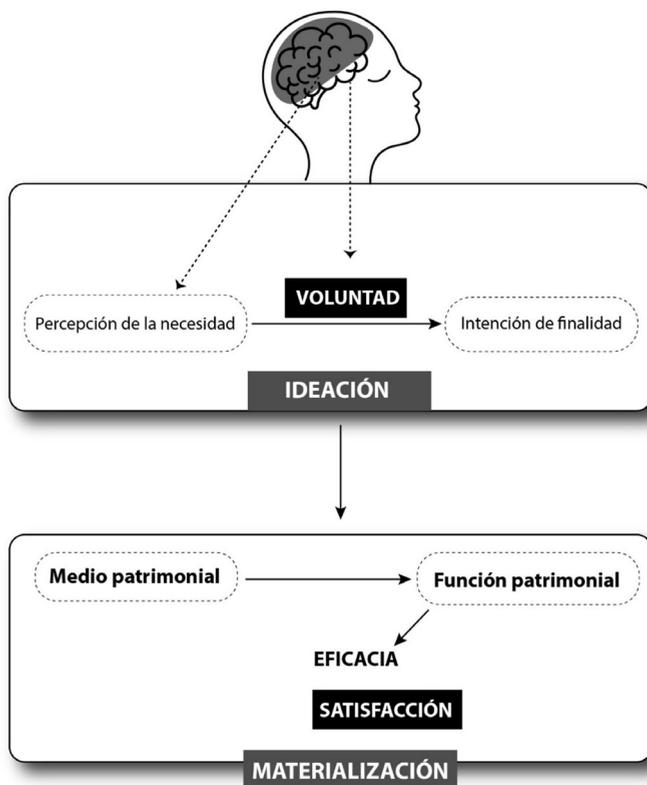
Lopes de Sá sabe que ese es el camino filosófico y lógico para entender el fenómeno patrimonial. Aquí nace entonces la necesidad de formular proposiciones infralógicas, mediante las cuales se pueda interpretar lógicamente los fenómenos naturales, con su maravillosa intuición sensible —que se convertirá en el instrumento más corriente en su búsqueda de un *principio de ordenamiento*—.

El estudio del credo epistemológico de Einstein contenido en sus *Notas autobiográficas* le permitirá comprender que el nexo entre las experiencias de los sentidos y proposiciones es puramente intuitivo, esto es, que no es en sí de naturaleza lógica. Este iluminador pasaje de Einstein le permitirá establecer ese *ordo et conexio* —del que habla el pasaje citado de Spinoza— entre la totalidad de las experiencias sensoriales que permanecen a un lado y los conceptos y proposiciones, al otro lado, y que están recogidos en los libros.

---

<sup>4</sup> «Todo lo que acontece con la riqueza tiene su origen en la mente humana. Los fenómenos patrimoniales, antes de materializarse, viven en la mente o por lo menos recorren en principio esa vía fundamental. El hombre es la razón de la existencia de la riqueza; la vitalidad de ésta depende de aquél. Tal es la naturaleza esencial y social del hecho patrimonial. El estudio que la contabilidad realiza para conocer el origen y razón fundamental de las transformaciones de la riqueza debe partir, por ende, de un criterio analítico y los modelos de comportamiento, de suerte que —sólo en virtud de dicho método puede lograr su eficacia». (La traducción es nuestra).

### Génesis del fenómeno patrimonial



**Figura 2.** Génesis del fenómeno patrimonial, según Lopes de Sá.

Fuente: dibujo de Ingrid Carolina Moreno con fundamento en Lopes de Sá (2005, p. 3).

Pero he aquí que el profesor Lopes de Sá encontrará otra manera de entender las relaciones lógicas esenciales en contabilidad. Lo diferenciador en él es su concepción de la realidad como *mundo vivido* que puede ser susceptible de análisis lógicos, muy influido por el estudio sistemático del libro *Traité de logique* de Goblots (1947), que será fundamental en la elaboración de su *teofunsipto*.

Edmond Goblots también fue un asiduo lector de Henri Poincaré y lo cita en su *Tratado* —con un respetuoso sentido crítico— para defender una idea que será muy relevante en la teoría de las funciones lógicas de Lopes de Sá:

Toutes les sciences sont théoriques et spéculatives, car toutes ont pour fin immédiate d'établir des vérités certaines et d'en donner, s'il se peut, des raisons

inteligibles. En même temps, toutes les sciences sont normatives, car il est toujours possible d'utiliser ces vérités pour la direction de l'action l'action<sup>5</sup> (Goblot, 1947, p. 3).

Esta perspectiva, en efecto, le abre a Lopes de Sá nuevas posibilidades para poder establecer relaciones lógicas entre conceptos y proposiciones en sus investigaciones lógicas del fenómeno patrimonial. Esta perspectiva lo conduce a la concepción de la doble naturaleza de la lógica, por cuanto: 1) debe ser *unitaria*, pues la afirmación de la verdad, en su misión de determinar las leyes, no puede ser una operación única e idéntica en su esencia; 2) debe ser *eficaz*, es decir, debe producir conocimientos nuevos y reales (p. IX). Esta doble condición de unidad y eficacia de la lógica le confiere a la ciencia su propio poder heurístico, según sea el progreso de los métodos de investigación científica de cada ciencia particular, en un proceso propio de creación y de seguir las reglas formales de la lógica, muchas veces susceptibles de ser establecidas con gran rigor, simplicidad y método.

La comprensión de la doble naturaleza de la lógica le permitirán a Goblot en su *Tratado* sentar las bases de un «razonamiento teleológico» de la lógica (1947, pp. 329-367). Estas ideas —junto con la de Einstein, a quien citamos hace un instante— serán asimiladas por Lopes de Sá, de manera sistemática, para sentar las bases lógicas de su apuesta contable, científica y filosófica, en el sentido de entender la eficacia social de la contabilidad como instrumento de la felicidad material de la vida de los hombres.

La eficacia de la intuición sensible de Lopes de Sá consiste en hacer viable una coordinación —lo más cierta y completa posible— con las experiencias sensoriales que perciben el fenómeno patrimonial, al subordinar los sistemas conceptuales —y las reglas sintácticas que implican las relaciones lógicas— a la finalidad de una organización o célula social. Esto le permite establecer en su teoría la «verdad científica», es decir, el grado de certeza con que se puede establecer esas relaciones o nexos intuitivos.

A ese proceso sistémico de ideación/materialización lo denominará «relaciones lógicas esenciales» del fenómeno patrimonial, a saber: necesidad, finalidad, medio patrimonial, función y eficacia. Estas relaciones explican el componente

---

5 «Todas las ciencias son teóricas y especulativas, puesto que todas tienen por fin inmediato establecer verdades ciertas y de dar de ellas, en lo posible, razones inteligibles. Todas las ciencias son al mismo tiempo normativas, de suerte que siempre es posible utilizar estas verdades para orientar la acción». (La traducción es nuestra).

natural, genuino y objetivo que origina el fenómeno patrimonial de la riqueza de las «células sociales» —que en los primeros tiempos de la formulación de la *teofunsispo* denominó *aziendas* (u organizaciones, es decir, empresas e instituciones)—.

## EN SU ALBERGUE DE LIBROS

En su indagación insaciable, Lopes de Sá recorre los estantes de su biblioteca. Cuando no se sabe dónde está el puerto, es preciso seguir navegando. Quiere saberlo todo. De repente siente el llamado de un libro que lo inquieta. Se encuentra justo al lado de *La divina proporción* de Luca Pacioli (1946) que ilustrara su amigo Leonardo da Vinci con sólidos pitagóricos —descritos por Platón—, a pocos libros del *Tratatto di partita dopia*, también de Pacioli (1994), y que traduciría al portugués en su libro *Luca Pacioli. Um Mestre do Renascimento* (Lopes de Sá, 2004). Pero en esta oportunidad es el mismo Leonardo da Vinci, en persona, quien lo invita a abrir su *Tratado de la pintura* (Da Vinci, 1943). Algo le dice en su imaginación que la cuestión de indagar por la esencialidad de la contabilidad es un asunto de perspectiva. Abre el libro y se detiene en el párrafo § 77 que lo atrapa. Tiene por título: «Del error de quienes usan la práctica sin la ciencia». Y su contenido dice:

Quienes se enamoran de la práctica sin la ciencia son como los marinos que embarcan en la nave sin timón o brújula, que no tienen la certeza de adónde se dirigen. La práctica debe edificarse siempre sobre la buena teoría, de la cual es puerta y guía la perspectiva, sin la cual nada se hace bien. (Da Vinci, 1943, p. 50).

Cuán grande deleite le produce la lectura de este pasaje, tan lleno de ciencia, tan lleno de sabiduría. Se trata, pues, de una cuestión de perspectiva. Lo embarga ahora la idea de emprender la travesía desde una perspectiva teórica. Pero considera que primero es preciso consultar libros técnicos de contabilidad, libros distintos a los escritos por los maestros italianos de su predilección que tanto lo han ocupado en sus ratos de ocio creativo.

Se dirige, inquisidor, al estante donde reposan libros de la literatura contable anglosajona. Le llama la atención de que algunos libros de texto universitarios de Estados Unidos designan la contabilidad con el nombre de «lenguaje de los negocios», en el sentido de «lenguaje de las decisiones financieras», como es el caso de la reconocida obra *Accounting*, de Horngren y Harrison (1992, p. 2). En el contexto de la tradición académica en que se inscribe este voluminoso libro, tal

afirmación evidencia la importancia que le dieron estos autores a la contabilidad financiera para uso de los hombres de negocios. Se percata de que estos libros de texto hablan muy poco —o casi nada— de la potencialidad de la contabilidad como fuerza social.

Se propone entonces el reto de consolidar un vocabulario científico y unos principios que sustenten los fundamentos lógicos de la contabilidad, haciendo hincapié en su capacidad para medir y valorar la eficacia de las organizaciones, más allá de la pretendida vocación financiera que se le ha atribuido a la contabilidad, entre las finanzas y la economía de la empresa, entre el control y la gestión, entre la fiscalidad y la tributación; campos bien importantes por cierto, pero lo que le preocupa en su indagación son los aspectos filosóficos, lógicos y científicos de la contabilidad, en su afán de dar respuesta a la cuestión acerca de la esencialidad de la contabilidad, en sus relaciones lógico-científicas.

Intenta en su travesía volver a los maestros italianos, pero en el trayecto lo atrae un libro iluminado. Se detiene y en el acto se encuentra en la selva oscura de Dante (1965), quien lo invita a leer su *Divina Comedia*. Tal vez allí encuentre algo de consuelo para su mente subyugada con discursos elementales y convenientes y por el poder taumatúrgico de su poesía:

Nel mezzo del cammin di nostra vita  
mi ritrovai per una selva oscura  
che la diritta via era smarrita (p. 3).<sup>6</sup>

Vuelve otra vez a la realidad, transido de nobles sentimientos morales, y paulatinamente se da cuenta de que —en la actual vegetación del campo contable— solo se levantan raras manchas de epistemología contable y, un poco más extensas, de teoría de la regulación, cuyos tiernos brotes sirven de pasto a la lógica contable, el instrumento más valioso de la contabilidad, en la perspectiva neopatrimonialista de Lopes de Sá. También la historia y las doctrinas de la contabilidad recorren —a galope, en su mente— las comarcas poco transitadas de la teoría general del conocimiento contable, con sus indagaciones. Pero el zorro y el oso de la contabilidad financiera tientan con sus pieles la codicia viral del hombre de negocios, en el actual paradigma dominante de la contabilidad.

Sin embargo, cae en la cuenta de que todavía es posible encontrar rezagadas tropas de investigadores contables que luchan a porfía por buscar un clima menos



inhóspito. En tan desolado yermo contable, lucha por su existencia el neopatrimonialismo de Lopes de Sá. El pensador contable brasileño hubiera podido ir a la zaga de la emigración contable hacia las finanzas; pero, por la «razón cordial» de su emprendimiento continúa siendo una de las más audaces travesías científicas de toda la historia de la contabilidad. Por ello prefirió continuar aferrado a los insondables vericuetos de la lógica contable, en los que vivió recluido diez de los doce meses del año. Sabe muy bien que analizar un fenómeno patrimonial de manera aislada no le aporta mayor cosa a la teoría general del conocimiento contable.

Antônio trabaja en su propia firma de asesoría contable. Los clientes llueven a profusión, por la calidad del servicio prestado. El ejercicio profesional de la contaduría pública abona cada día el terreno fértil de su imaginación científica, muy avezada en el arte de resolver problemas, por las lecciones aprendidas.

Luego de una dura faena, regresa a su biblioteca. Piensa que apenas ha transcurrido un instante, y se sumerge con nuevos bríos en el laberinto de sus estudios empíricos de la anatomía y la fisiología de la contabilidad, ahíto de entrañas humeantes de sus lecturas y bien aprovisionado para los largos meses de incertidumbre que se avecinan. Se entrega al ambicioso proyecto de tener un conocimiento más preciso acerca de la naturaleza del huidizo fenómeno contable, en sus relaciones esenciales, dimensionales y ambientales, tres facetas de una misma unidad de análisis: la realidad contable como realidad vivida.

El maestro de Minas Gerais estudia ahora —de manera sistemática— muchos libros imprescindibles que le darán alas a la mente para establecer los fundamentos lógicos de su obra cumbre: *Teoria das funções sistêmicas do patrimônio aziendale* (Lopes de Sá, c. 1981/2), síntesis magistral de lógica contable. En su escritorio de trabajo, están para ser consultados libros en francés, italiano, portugués, inglés y español, y otros libros escritos en la heteroglosia del enmarañado lenguaje universal de la lógica matemática.

Se observan marcas y subrayados a lápiz en el libro *Curso de filosofia positiva* de Augusto Comte (2004) —que Lopes de Sá leerá en francés (1949)—, para formarse una idea del espíritu positivo (*positum*, en latín, significa ‘lo que está *puesto* y se despliega ante mí como percepción sensible’). De pronto aparece en la palestra de su discusión el concepto de *fenómeno*. Para mientes en el asunto y lee:

Si, en comptemplant les phénomènes, nous ne les rattachions point immédiatement à quelques principes, non seulement il nous serait impossible de combiner ces observations isolées, et, par conséquent, d’en tirer aucun fruit, mais nous

serions même entièrement incapables de le retenir ; et, le plus souvent, les faits resteraient inaperçus sous nos yeux. (Comte, 1949, t. 1, p. 15).<sup>7</sup>

Lopes de Sá sigue el camino de Husserl para llegar al descubrimiento de las esencias lógicas de la contabilidad. La lógica puede concebirse como una disciplina normativa y especialmente como disciplina práctica muy acertada para explicar la eficacia lógica de la renovación metodológica de la contabilidad que ha emprendido y los límites de su aplicación (Husserl, 1949, p. 30). Ordena de manera sistemática todos los conceptos y proposiciones para que resulten plenamente comprensibles las funciones patrimoniales y estén analizados todos los supuestos desde un punto de vista lógico, para obtener resultados más espléndidos. Por esta razón, es preciso volver a reconstruir sistemáticamente la lógica contable con arreglo a sus principios.

El estudio de las *Reglas para la dirección del espíritu* de René Descartes (c. 1930)<sup>8</sup> le permite hacer deducciones rigurosas. La regla XII, en particular, ha sido precisa para explicar la lógica de las relaciones esenciales del fenómeno contable:

Es preciso emplear todos los recursos de la inteligencia, de la imaginación, de los sentidos y de la memoria, lo mismo para tener una intuición distinta de las proposiciones simples, que para comparar convenientemente lo que se busca con lo que se conoce, a fin de descubrirse por este medio, o para encontrar las cosas que necesitan ser comparadas entre sí; en una palabra, no hay que olvidar ninguno de los medios que el hombre puede emplear. (Descartes, c. 1930, p. 306; citado por Lopes de Sá, c. 1981/2, apéndice, p. I).

La intuición se justifica como fuente de conocimiento, cuando se cumplen dos condiciones: que la proposición sea clara y distinta y que se comprenda de una vez por completo y no sucesivamente. Por ello la intuición se distingue de la deducción en que implica cierto movimiento de nuestro pensamiento al inferir una cosa de otra. En este punto, Lopes de Sá toma la parte justificada del positivismo: todos los datos de la experiencia deben ser aceptados tal como se presentan a la intuición y de ellos debe partir el conocimiento. La deducción se hace por intuición de las esencias.

---

7 «Si al contemplar los fenómenos no los relacionáramos inmediatamente con algunos principios, no solo nos sería imposible combinar estas observaciones aisladas, y por tanto sacar provecho alguno de ellas, sino que seríamos, incluso, completamente incapaces de retenerlas, y ciertamente los hechos permanecerían desapercibidos ante nuestros ojos» (Comte, 2004, p. 25).

8 Este tratado, escrito en latín por Descartes, fue publicado en 1701, cincuenta años después de su muerte, con el título *Regulae ad directionem ingenii*. La edición consultada es la versión castellana de Manuel Machado, publicada en París hacia 1930 por la Casa Editorial Garnier Hermanos.

Sigue también los preceptos del método cartesiano. En la segunda parte del *Discurso de método*, Descartes (c. 1930, pp. 12-13) condensa su método en cuatro pasos fundamentales: 1) no aceptar como verdadero lo que no se conoce con evidencia que lo es; 2) dividir cada una de las dificultades con que tropieza la inteligencia al investigar la verdad, en tantas partes como fuera necesario para resolverlas; 3) ordenar los conocimientos, empezando siempre por los más sencillos, hasta llegar a los más complejos; 4) hacer enumeraciones tan completas y generales, de suerte de que se tenga la seguridad de no omitir nada.

El primer paso orienta el pensamiento para la explicación del camino sensorial que sigue el concepto de *riqueza* como producto de la mente humana, según el proceso explicado antes. El segundo precepto le es útil para establecer los criterios para el análisis contable del fenómeno patrimonial. El tercer precepto es fundamental para establecer las relaciones infralógicas de su *teofun-sispo*. Finalmente, el cuarto paso contribuye a formular sus relaciones lógicas esenciales, dimensionales y ambientales del fenómeno patrimonial en una organización.

Por lo que respecta al razonamiento analítico de la lógica contable, el segundo paso es la parte central del método cartesiano, porque fundamenta el análisis contable en sus relaciones con la esencia de los fenómenos patrimoniales. Los otros tres preceptos garantizan la eficacia de la relación de los métodos analíticos y el conocimiento contable. «Sabemos que analizar es uno de los criterios básicos del razonamiento, en cualquier ramo del conocimiento humano. El procedimiento que engloba el análisis es el de dividir en partes cualquier cosa que observemos como si fuera un todo» (Lopes, 2005, p. 1). El método «analítico» —en el sentido etimológico de este calificativo de origen griego— consiste, pues, en partir de cosas simples para entender las complejas, pero observando cada parte en su conjunto.

Pensar analíticamente significa dividir en partes lo que se desea conocer, según nos lo enseñó Aristóteles cuando explica la naturaleza del silogismo. Así, el análisis contable —en opinión de Lopes de Sá— no debe escapar a esa lógica. Dicho en otras palabras, debe partir del estudio de las relaciones entre fenómenos y la percepción de necesidades que generan la intención de la finalidad de obtener medios patrimoniales para satisfacerlas. En este contexto, la gran tarea de la contabilidad es representar la eficacia social, mediante funciones patrimoniales: las cifras contables revelan mediciones que sirven para mejorar los procesos esenciales de los fenómenos patrimoniales. Lo importante aquí

es poner de relieve que las cosas acontecen y el mejor camino por seguir para su comprensión es el examen de todas las relaciones que permite el fenómeno patrimonial.

En resolución, el nacimiento del fenómeno patrimonial hay que buscarlo en la idea de riqueza —una consecuencia de lo que percibimos como necesidad—, la que por cierto genera la necesidad de obtenerla. El sentimiento de carencia que tenemos cuando algo nos falta produce, en efecto, la necesidad de conseguir tal cosa, lo que se traduce de manera objetiva en una finalidad.

Podemos inferir, en este orden de ideas, que Lopes de Sá plantea una filosofía de la realización —lo que conviene tener en cuenta— para comprender la naturaleza de la lógica contable del fenómeno patrimonial.

En otras palabras: Lopes de Sá —como filósofo de la contabilidad— propone un cambio de marcha en la contabilidad. Su *teofunsispo* es un replanteo relativamente independiente de los problemas filosóficos que han preocupado siempre al *homo aziendalis* —expresión acuñada por Valério Nepomuceno—. Es decir, el hombre organizacional que busca satisfacer las necesidades globales de las células sociales para alcanzar su prosperidad y eficacia del fenómeno patrimonial.

En este punto de la argumentación es importante precisar qué entiende Lopes de Sá por *fenómeno*. En su ontología del fenómeno patrimonial —que subyace a la *teofunsispo*— parece estar implícita la idea de fenómeno en el sentido de «hechos», «acontecimientos», o incluso «realidad vivida». Aquí sigue el método fenomenológico de Husserl que parte de los datos más inmediatos y evidentes que son nuestras vivencias, para mostrar y poner delante lo que antes no veíamos.

Esa visión intelectual del fenómeno patrimonial —según creemos— tiende a la eficacia social de cada organización, que como célula social es fenómeno biocultural. En este sentido, la responsabilidad ecológica de las organizaciones es mucho más grande de lo que quizás están dispuestos a aceptar los empresarios en el actual paradigma crematístico del mundo de las organizaciones.

En la búsqueda de la prosperidad de la sociedad son fundamentales las organizaciones, porque constituyen los elementos que hacen posible el mundo biológico cultural que actualmente estamos viviendo. Pero esto solo puede lograrse —o por lo menos es posible entenderlo— en la medida en que nos sensibilicemos para una mejor comprensión de la naturaleza biológica y cultural del vivir humano. Y esto debe ser una preocupación primordial de la contabi-

lidad en su responsabilidad ecológica. Implica comprender que la organización no es un fenómeno social; es un fenómeno biológico cultural. No es que la organización de la empresa se meta en la sociedad, sino que más bien la organización forma parte de la constitución biológico-cultural de la sociedad. Todas las organizaciones humanas, por ende, son parte de la biósfera, del mismo modo que los seres humanos en particular somos parte de la biósfera.

Los fundamentos lógicos de la *teofunsis* pueden entenderse, en nuestra opinión, como el camino lógico —si por *lógica* entendemos una teoría particular de la ciencia— que conduce de manera expedita a su *Teoría general del conocimiento contable* (Lopes de Sá, 1992a).

En resolución, la asidua lectura del libro *El valor de la ciencia* de Henri Poincaré (1904/1964) —que tanto elogiaría—, al igual que la de *Investigaciones lógicas* de Edmund Husserl (1967) determinarán la positividad de sus argumentos lógico-científicos, más próxima a la fenomenología husserliana —de reducción fenomenológica y reducción eidética— que a la de Comte, como afirma Valério Nepomuceno, cuando expone de manera sistemática los fundamentos lógicos de la esencialidad contable, en su positividad. «Esta afirmación nos remite a la relación entre sujeto/objeto en el mundo de la empiria, es decir, de las cosas sensibles, que están expuestas desordenadamente, y para aprehenderlas basta montar el quiebra-cabezas cuya clave es: *observación / hipótesis / experimentación / generalización* —el método experimental de las ciencias naturales— (Nepomuceno, 1996, p. 238).

### LA CONTABILIDAD COMO CIENCIA DE LA RIQUEZA Y LA PROSPERIDAD

Lopes de Sá concibió la contabilidad como la ciencia de la riqueza y de la prosperidad de las empresas. Un país no puede ser próspero si sus empresas no son prósperas. Así mismo, no puede existir una economía robusta sin empresas robustas. Una empresa es próspera cuando consigue ser eficaz durante mucho tiempo o indefinidamente, lo que puede medirse, por ejemplo, a través de su rentabilidad.

La contabilidad es el lenguaje de la eficacia social de las organizaciones (empresas y entidades de cualquier naturaleza). Cuando se entiende el lenguaje como una coordinación de acciones en dominios consensuales, la razón de ser de la contabilidad en el lenguaje es ser un instrumento de conocimiento efectivo

para la prosperidad de las organizaciones, mediante la cooperación mutua de los agentes sociales del campo contable.

La escuela Matrízica de Santiago de Chile —fundada por Humberto Maturana y Ximena Dávila— concibe el lenguaje en su dinámica relacional, es decir, entendiendo el lenguaje como un fluir de coordinaciones de sentires, de haceres y de emociones. Vivimos en el lenguaje. El lenguaje es un modo de convivir. ¿Y en qué consiste el convivir? En coordinar nuestras conductas comunicativas, nuestros sentires, nuestras relaciones, nuestras coordinaciones conductuales que constituyen el lenguaje, nuestros sentires y nuestras coordinaciones de sentires. Nos transformamos en la convivencia —que constituye también nuestro nicho ecológico (nuestras ideas, nuestro modo de pensar, nuestras teorías, a lo largo de nuestras vidas)—. Así que lo humano surge en algún momento de la historia evolutiva cuando surge el convivir que se conserva de una generación a otra, coordinando los haceres y los sentires de nuestro vivir cotidiano. A lo largo de miles de generaciones lo utilizamos como un instrumento cognoscitivo (Maturana y Varela, 2003; Maturana y Dávila, 2019). Esto quiere decir que el lenguaje humano no puede reducirse a la función de transmitir información, pues su característica primordial es ser un modo de acoplamiento social. El lenguaje humano es un fenómeno social de comunicación que se materializa en la coordinación de acciones consensuales. Sin el lenguaje no hay autoconciencia.

El profesional capaz de medir esa prosperidad es el contador, por cuanto profesa por antonomasia la ciencia de la riqueza de las células sociales que llamamos contabilidad. La empresa, en efecto, es una célula social. Y, como tal, es una institución social que genera procesos de bienestar en la convivencia, como lo es una iglesia, un club de fútbol o cualquier entidad o empresa de cualquier naturaleza. Las interacciones de las células sociales con otros grupos sociales forman la sociedad, a través del conversar y de tomar conciencia; es decir, nos damos cuenta de la cultura en que vivimos.

La prosperidad de las naciones depende de la prosperidad de su riqueza generada por la eficacia de sus células sociales. En este sentido, hay eficacia cuando se satisfacen las plenas necesidades de una organización. Así, la eficacia permanente es lo que produce la prosperidad. Y esto es consecuente con la concepción de la contabilidad como ciencia de la riqueza de la prosperidad.

De este modo queda claro que la contabilidad no se reduce tan solo al mero registro de los hechos económicos cuya información se revela en balances finan-

cieros, a través de estados de pérdidas y ganancias. La contabilidad como área de conocimiento no debe confundirse con la información contable que produce.

De nada le sirve al contador producir información contable si no se sabe qué hacer con esa información. El contador debe tener claro que la contabilidad como ciencia de la riqueza le permite ser eficaz con los retos que le plantean las organizaciones para alcanzar la prosperidad social. El verdadero papel del contador es observar lo que acontece con el fenómeno patrimonial, registrarlo todo para evidenciar lo que acontece de manera sistemática, y así explicar e interpretar esos acontecimientos de forma objetiva para la toma de decisiones sensatas y bien informadas.

La consolidación de la *teoría lopesista* —expresión debida a Valério Nepomuceno (1996, p. 244)— de los sistemas de funciones patrimoniales, como *estructura epistemológica*, se remonta a finales de la década de los ochenta, época en que se concibieron los fundamentos lógicos que orientaron el cambio de marcha de la contabilidad, en el camino de su interiorización epistémica. Tal vez sea este el intento gnoseológico más importante que se ha iniciado en los últimos doscientos años de investigación contable, en busca de fundamentar la contabilidad como una ciencia social.

Por ello creemos con sinceridad que lo que se ha venido en llamar «el lenguaje de los negocios», dicho de la contabilidad, ha de alcanzar un lugar de preeminencia en la escala de las ciencias sociales para dar cuenta y razón de la eficacia de las células sociales, y no solo de la utilidad que redunde en beneficio de las «partes interesadas»<sup>9</sup>. Todo esto presupone una nueva forma de abordar el lenguaje contable. En el enfoque contable neopatrimonialista está implícita la prosperidad social, como la gran misión cultural de la contabilidad, punto de vista que compartimos, como lo fue desde los primeros milenios de su devenir sociohistórico.

En el capítulo anterior vimos cómo la génesis conceptual y figurativa de la idea de *empresa* en Occidente comportó un proyecto de eficacia social que reflejó la representación contable de una realidad profunda, desde el Neolítico hasta la Edad Media, en que pervivió la idea de correspondencia de la realidad económica con un criterio de verdad contable (Franco, 2013a; Jeppesen & Liempd, 2015). Con el nacimiento del capitalismo, y sus etapas de desarrollo

---

9 En el inglés técnico contable del paradigma financiero anglosajón se habla de «*stakeholders*», expresión que denota no solo las 'partes interesadas' en el «lenguaje de los negocios», desde el punto de vista de los inversionistas, puesto que engloba la expresión *grupos de interés*, cuyos intereses muchas veces van en detrimento del «interés público», haciéndolo suyo o diluyéndolo, en beneficio del interés particular.

mercantilista (1492-1750), industrial (1750-1970), transnacional (1970-1990) y global (1990-hoy), se inició un proceso secular de falsificación de los signos contables hasta llegar al puro simulacro, con la eliminación de la realidad económica en la representación contable. La verdad ya no se descubre, se fabrica (Baudrillard, 1993).

Propuestas como la distinción entre *medición* y *valoración* en la representación contable se plantean como alternativa de solución ante el panorama tan desolador. La contabilidad debe registrar hechos, no pronósticos, en el plano ontológico de su misión cultural (Franco, 2013b). Por lo que respecta a la eficacia social de las organizaciones, se considera que el neopatrimonialismo de Antônio Lopes de Sá es un buen punto de partida para el logro de la prosperidad social de las instituciones y de las empresas, a partir de la consolidación de la economía de la empresa para la eficacia social.

## DESARROLLO HISTÓRICO DE LAS IDEAS

Hacia 1981-1982, Lopes de Sá publica su *Teoria das Funções Sistêmicas do Patrimônio Aziendal*. Esta teoría de las funciones sería una de las bases fundamentales de su neopatrimonialismo, cuyos primeros esbozos se presentan iniciada la década de 1980, aunque «la premisa básica del pensamiento lopesista» del nuevo enfoque patrimonialista —apenas nombrado de viva voz— ya está en ciernes en su tesis de doctorado *Teoria do capital das empresas* ('Teoría del capital de las empresas'), editada en 1965 (Lopes de Sá, 1965), como lo argumenta Chaves da Silva (2010, p. 107).

La realidad contable es tan compleja que hay que abordarla por partes. Los esfuerzos se deben encaminar a clasificar los fenómenos patrimoniales en grupos, agregados y conjuntos complejos. Con esto en mente, Lopes de Sá se percata de que la mejor manera de organizarlos es aplicar el enfoque de sistemas, lo que le permitirá hacer generalizaciones más robustas de los hechos contables. Tiene la convicción de que la mejor manera de analizar los fenómenos patrimoniales es a través de funciones sistémicas —enfoque ya valorado por grandes representantes de la disciplina contable, pero sin consolidar una teoría de funciones sistémicas como la que está desarrollando—. Y así lo reconoce, sin ambages:

Nuestra teoría camina para la organización sistemática, ya admitida en otros grandes valores de nuestra área, pero sin construir una teoría de funciones siste-

máticas [sistémicas]<sup>10</sup> como la que presentamos [...]. Por esto, nos estimularon los estudios de conjuntos y de sistemas, al igual que el diseño de modelos que fueron realizados por toda una pléyade de representantes egregios de nuestra disciplina, como es el caso de Calafell, Requena Rodríguez, Mattessich, Ijiri, García García, Ortigueira Bouzada y muchos otros. (Lopes de Sá, 1992b, p. 32).

## LOPES DE SÁ, O EL LLAMADO DE LA LÓGICA

Entremos ahora a considerar quién es Lopes de Sá en el razonamiento *logicus mathematicus* de la teoría actual de la contabilidad. Su obra se inscribe en el programa de investigación patrimonialista iniciado por Vincenzo Masi en Italia. Su aporte a este programa tiene que ver con las aplicaciones de la *lógica* a la construcción de una teoría de relaciones lógicas entre funciones proposicionales de la contabilidad. Lopes de Sá muestra en vivo los conceptos y proposiciones, actuando en un contexto lógico que deja entrever el engranaje sintáctico y las relaciones de claridad semántica que rodean la corrección conceptual. Por ello, con justicia se dice que el enfoque contable *neopatrimonialista* es un aporte original de Lopes de Sá.

El maestro brasileño estaba lejos de pensar que algún día sus teorías y su manera de argumentar pudieran ser tan estimados en el exterior, hasta el punto de ser considerado un hito fundamental en la teoría contable moderna y un verdadero *filósofo de la contabilidad*, como lo hemos calificado en este libro. ¡Mucho más lejos estaba aún de pensar que su léxico básico del neopatrimonialismo iba a subvertir la literatura contable! Su subversión, por cierto, era científica en el campo de la teoría general del conocimiento contable.

Es posible que la mención de complejos sistemas de símbolos lógicos dificulte la lectura de este libro, por lo que respecta al reto de comprender la lógica contable enunciada por Lopes de Sá en su teoría de sistemas de funciones patrimoniales de la organización. La comprensión de tal teoría es ya un problema difícil. Ello por lo menos, para el editor, constituyó un escollo significativo en la traducción de la obra lógica de teoría contable de Lopes de Sá especialmente por el simbolismo de cálculo proposicional empleado en ella.

Pero ante esta dificultad apelamos a un adagio de la sabiduría antigua que dice: *lo bello es difícil*. En la ciencia no hay caminos reales. Todos los caminos están llenos de abrojos. El arte de transitar en ellos se confunde con el mismo arte

---

10 Convendría distinguir ‘sistémico’ de ‘sistemático’. (Véase «sistémico», en *Muestra de un diccionario técnico contable del neopatrimonialismo*, que presentamos en el apéndice 1).

de vivir, en que los ideales de acceder a lo bello, lo bueno y lo verdadero guardan una relación de consistencia mutua, y el mismo hecho de que sepamos que nos es imposible conquistar a cabalidad tal emprendimiento es lo que hace grande al hombre.

Muchas veces creí desfallecer en el intento, hasta que caí en la cuenta de que la dificultad podía superarse si se traducía la nomenclatura lógica empleada por Lopes de Sá a símbolos y notaciones más familiares con la lógica formal en la que me formé como autodidacta, con la lectura de obras de lógica, de las que soy muy afecto hace varios años, y que constituyeron para mí un viaje a las galaxias: *Introducción a la lógica y a la metodología de las ciencias deductivas*, de Alfred Tarski (1977), y *Filosofía de la lógica*, de Willard Van Orman Quine (1977), entre los modernos, pues entre otros autores clásicos ya había sido muy edificante la lectura, sin prisa pero sin pausa, de dos obras maravillosas: *Traité de logique*, de Edmond Goblot, y el *Sistema de la lógica inductiva y deductiva*, de Stuart Mill (1917), obras que conservo en mi biblioteca El Albergue de Libros, con mucho sigilo, pues ya forman parte consustancial del acervo cultural de un viejo lector del *Organon* (Aristóteles, 1965-1971) o los *Tratados de lógica* de Aristóteles (1982-1988). Ahora entremos en materia, sin más dilaciones, en lo que atañe a la explicación del uso de símbolos y notaciones empleadas en este libro (véase el apéndice).

### Símbolos de predicado

Conforme a la teoría de relaciones entre objetos de Tarski (1977, pp. 116-148), nos atrevemos a decir que Lopes de Sá utiliza, en su teoría de sistemas de funciones patrimoniales, relaciones lógicas entre dos objetos que podemos representar con la siguiente forma general:

$$xRy.$$

Esta forma general podría leerse «el objeto  $x$  tiene la relación  $R$  con el objeto  $y$ ». La forma  $xRy$  puede aparecer en las proposiciones lógicas. El símbolo « $R$ » denota este tipo de relaciones, en la cual asumimos que a cada función proposicional con dos variables libres « $x$ » y « $y$ » corresponde una relación que rige entre los objetos  $x$  y  $y$  si, y solo si, ellos satisfacen la relación proposicional dada. Como primera aproximación, podemos aceptar que las *formas* son lo que entra en las proposiciones como constitutivos de estas. Sin embargo, la «forma» de una

proposición permanece invariable cuando cada constitutivo de la proposición se reemplaza por otro. Una característica necesaria (aunque no suficiente) de las proposiciones lógicas, o matemáticas, es precisamente la de poderse obtener de una proposición general (Russell, 1973, p. 1385).

En esta relación lógica, se llama *predecesor* a todo tipo de objeto  $x$  que tenga la relación  $R$  con algún objeto  $y$ , por cuanto está antes de la relación  $R$ . En tanto que se denomina *sucesor* con respecto a la relación  $R$ , a todo objeto  $y$  para el cual exista un objeto  $x$  tal que  $x R y$ . En caso de no darse esa relación en el cálculo proposicional objeto de estudio, se utiliza el símbolo lógico de negación ( $\sim$ ), así:

$$\sim (x R y).$$

Esto es: ‘No existe una relación lógica entre las variables  $x$  y  $y$ ’.

La relación  $(x R y)$  es aquí más compleja. La variable  $x$  puede representar diversos tipos de relaciones: de primer orden, es decir, aquellas que rigen entre individuos; de segundo orden u orden superior, que son aquellas que rigen entre clases; relaciones mixtas, por ejemplo, cuando los predecesores son individuos, y los sucesores, clases, y así sucesivamente.

De acuerdo con esto, Lopes de Sá, en su cálculo proposicional de lógica contable, hace uso de los siguientes símbolos (véase el apéndice) de relaciones entre dos objetos  $(x R y)$ . Tal es el caso de la igualdad o identidad ( $=$ ) y la desigualdad o diversidad ( $\neq$ ). La igualdad por lo general se simboliza con la fórmula:

$$x = y$$

En lenguaje natural, esto significa: ‘ $x$  tiene una relación de identidad con  $y$ ’ o, también, ‘existe una relación de identidad entre  $x$  y  $y$ ’, que solemos leer: « $x$  igual a  $y$ », expresada por el símbolo « $=$ ». De manera similar, la fórmula:

$$x \neq y$$

significa: ‘ $x$  tiene una relación de diversidad con  $y$ ’ o ‘existe una relación de diversidad entre  $x$  y  $y$ ’, que solemos leer: « $x$  es diferente a  $y$ », que se denota con el símbolo « $\neq$ ».

### Símbolos de relaciones de conjuntos

La teoría de clases es una parte de la lógica que estudia el concepto de *clase* y sus propiedades. Como disciplina matemática autónoma, la teoría de clases se denomina *teoría general de conjuntos*. Entre los símbolos de relaciones de conjuntos, desempeñan un papel fundamental en el cálculo proposicional de la lógica contable de Lopes de Sá fórmulas como las siguientes:

$$x \in K$$

Esta expresión indica una relación de clases de primer orden, denotada por el símbolo de pertenencia « $\in$ » que se lee: «pertenecer a» o «ser un elemento de». Para distinguir entre individuos ( $x$ ) y clases ( $K$ ), los conjuntos de aquellos se designan por mayúsculas, de modo que la expresión  $x \in y$  se escribe como  $x \in K$ , para significar: ‘el objeto  $x$  es un elemento de la clase  $K$ ’, ‘el objeto  $x$  pertenece a la clase  $K$ ’.

Las relaciones fundamentales entre dos clases arbitrarias  $K$  y  $L$  pueden expresar, por ejemplo, que todo elemento de la clase  $K$  es una subclase o subconjunto de la clase  $L$ , lo que se expresa brevemente mediante la fórmula:

$$K \subset L$$

Cuando en cambio la clase  $L$  incluye a la clase  $K$  como subclase o subconjunto, se dice que  $L$  tiene una relación de inclusión con la clase  $K$ , lo que se expresa así:

$$L \supset K$$

Sin embargo, si  $K \subset L$  y  $L \supset K$ , entonces  $K = L$ , en este caso,  $K$  es una subclase de  $L$ , al mismo tiempo que  $L$  es una subclase de  $K$ .

### **Símbolos de operaciones con clases**

La unión o adición de clases ( $\cup$ ) y la intersección o multiplicación de clases ( $\cap$ ) son operaciones con clases mediante las cuales, partiendo de clases dadas, se forman nuevas clases. La unión de clases se da cuando dadas dos clases cualesquiera,  $K$  y  $L$ , puede formarse una nueva clase  $M$  que contiene como elementos aquellos, y solamente aquellos, objetos que pertenecen al menos a una de las

clases  $K$  y  $L$ . La clase  $M$  recibe el nombre de suma o unión de las clases  $K$  y  $L$ , y se designa con la fórmula:

$$K \cup L \text{ (o } K + L \text{)}.$$

La intersección de dos clases  $K$  y  $L$  se da cuando se forma una nueva clase  $K$  con aquellos, y solamente aquellos, objetos que pertenecen a ambas clases  $K$  y  $L$ . La clase  $M$ , en este caso, recibe el nombre de producto o intersección de las clases  $K$  y  $L$ , y se designa con la fórmula:

$$K \cap L \text{ (o } K + L \text{)}.$$

Estas dos operaciones se aplican por lo general en geometría.

En la lógica contable de Lopes de Sá intervienen constantes como: 1) «número», «cero» («0»), «uno» («1»); 2) los símbolos matemáticos de función «suma» o «adición» (+), «resta» o «diferencia» (-), «multiplicación» ( $\cdot$ ), «división» ( $/$ ); 3) los símbolos de relaciones de orden «relación de orden superior» (>), «relación de orden inferior» (<), «relación de orden superior o igual» ( $\geq$ ), «relación de orden inferior o igual» ( $\leq$ ) y muchos otros, entre los cuales cabe hacer las siguientes observaciones:

El símbolo «cero» («0») significa «anulación» (o satisfacción de una necesidad) y el símbolo «uno» («1») significa 'eficacia plena', cuando la proporción  $m/n$ , es decir, entre *medios* y *necesidades*, equivale a la «unidad», lo que implica que las necesidades de la organización fueron satisfechas a cabalidad, mediante la capacidad de los medios o recursos correspondientes, en su justa medida. El símbolo *aleph* ( $\infty$ ) se lee «infinito» y los «puntos suspensivos» («...») se leen: «y así sucesivamente».

Como variables utiliza letras minúsculas del alfabeto latino: «a», «b», «c» ... «x», «y», «z». La «variación de valor» ( $\Delta$ ) indica el incremento o decremento de una variable, según el contexto del análisis proposicional. La «suma de una sucesión de términos» se representa por el símbolo:

$$\sum_{x=1}^n f(x)$$

que se lee: 'suma de  $x=1$  hasta  $n$  de la función patrimonial  $f(x)$ '.

El símbolo de «proporción» (::) se lee «como (=)», en expresiones tales como:

$$a/b :: c/d$$

que se lee: «*a* es a *b* como *c* es a *d*».

### Símbolos lógicos

En el cálculo proposicional empleado por Lopes de Sá, en su teoría de sistemas de funciones patrimoniales, se utilizan los siguientes símbolos y notaciones que reemplazan las expresiones que a continuación se escriben entre paréntesis (véase el apéndice):  $\sim$  (para la negación *no*);  $\wedge$  (para la conjunción *y*);  $\vee$  (para la disyunción incluyente *o*);  $\rightarrow$  (para la implicación *si... entonces*), y su negación  $\nrightarrow$  (*no implica*);  $\leftrightarrow$  (para la doble implicación *si y solo si*), y su negación  $\nleftrightarrow$  (*no equivale a*). Frases tales como: *para todo x*, y *existe por lo menos un x*, *tal que*, que se llaman cuantificadores; se simbolizan por el cuantificador universal  $\forall x$  (*para todo x*), y por el cuantificador existencial  $\exists x$  (*existe por lo menos un x*, *tal que*). La inferencia lógica se simboliza por  $\vdash$  (*da lugar a*). Por ejemplo:

$$(n_x + n_y) \rightarrow (m_x + m_y) \wedge f_x + f_y \quad \nleftrightarrow \quad n_x + n_y = 0 \vdash \text{Ea } n_y \rightarrow \Delta n_x$$

Esto quiere decir: la suma de necesidades  $n_x$  y  $n_y$  de una organización implica la suma de los medios  $m_x$  y  $m_y$  (recursos de la organización) *incluyendo* la suma de las funciones patrimoniales  $f_{(x)}$  y  $f_{(y)}$ , lo que equivale a la *anulación* de la suma de las necesidades  $n_x$  y  $n_y$  de la organización, lo que da lugar a la eficacia de sus necesidades  $n_y$  implican el incremento de las necesidades  $n_x$  de la organización.

Desde los tiempos de Pacioli, el mundo occidental no había tenido la revelación de un espíritu universal como Lopes de Sá, uno de los más grandes pensadores contables del siglo XX, que estableció los fundamentos lógicos de una teoría general del conocimiento contable. La lógica de la eficacia de las células sociales, en función del lenguaje neopatrimonialista de la contabilidad, se resume en la siguiente ecuación:

$$\sum_{x=1}^{n \rightarrow \infty} \text{EaPx} \leftrightarrow \sum_{x=1}^{n \rightarrow \infty} \text{EaCs} \leftrightarrow \text{EaSo} \leftrightarrow \sum_{x=1}^{n \rightarrow \infty} \text{PnH} = 0$$

Traducida en lenguaje natural, la ecuación podría comprenderse en estos términos: cuando la suma de la eficacia de todos los patrimonios implique la

suma de la eficacia de todas las células sociales, en régimen de armónica interacción, eso implicará, lógicamente, la eficacia social, lo que equivaldrá a la anulación de las necesidades materiales de la humanidad.

Tal es el reto por excelencia de la contabilidad como lenguaje de la eficacia de las células sociales u organizaciones. “La organización —dice Vincenzo Masi— es un organismo del mundo social que surge para la obtención de un fin individual o colectivo, coordinado, en general, con los fines supremos de la sociedad” (Masi, 1942, p. 3; 1962, p. 47).

### FILOSOFÍA DE LA LÓGICA CONTABLE EN LOPES DE SÁ

En la historia del nombrar la contabilidad, sigue vigente el debate nominalista que plantea Lewis Carroll en su obra *Alicia a través del espejo*, libro que se apoya en algunos escritos de Carroll sobre lógica como *El juego de la lógica* (1999) y *Matemática demente* (1980). La mayor dificultad con que se enfrenta Lopes de Sá en este emprendimiento es familiarizar a quienes entran en contacto por primera vez con los fundamentos lógicos que propone para la disciplina contable. Es sabido que la lógica es una disciplina abstrusa y que solo comunica de forma clara a los iniciados.

Ya lo sabía Humpty Dumpty, el huevo que acababa de conocer Alicia, uno de los personajes más populares de la literatura infantil inglesa, sentado muy alto sobre el borde de un muro, en una situación muy similar a la de uno que incursiona en los avatares del razonamiento lógico. La lógica tiene que ver con argumentos. Los argumentos parten de enunciados —las *premisas*— que nos llevan, a través de evidencias de diverso tipo, a otro enunciado: la *conclusión*.

Humpty Dumpty en inglés significa la forma ovoide que tiene nuestro inolvidable personaje que se parece a un huevo. Su origen es una adivinanza: “¿qué es una cosa que tiene giba en la espalda y las piernas zancas?, ¡pues un huevo!” (Carroll, 1984, 204, n. 1). Su nombre tiene equivalencias similares en otros idiomas distintos del inglés, con el mismo cariz humorístico que tiene en la lengua fuente; *humpty*, en inglés, significa «giboso», *dummy*, «zanco», juego de palabras que en español se puede traducir como Zanco Panco, cambiando los fonemas originales /h/ y /d/ en inglés por /s/ y /p/ en español, para que produzcan la misma sonoridad sinestésica que en la lengua inglesa de huevo giboso que camina con sus piernas zancas, y que prefiere quedarse sentado en el borde superior de un muro, pues es muy versado en lógica deductiva, esa ciencia rigurosa que es preciso

discurrirla en altura, sin desconectarse de la realidad, porque sus piernas, aunque zancas, le sirven para poner los pies en la tierra. Además, en virtud de su naturaleza de huevo, puede fecundar nuevas ideas lógicas en beneficio de las teorías científicas que, conscientes de que no es posible alcanzar la verdadera naturaleza de las cosas, buscan comprender los hechos con fundamento en la experiencia.

Cuando Alicia le pregunta a Zanco Panco que, si no estaría más seguro aquí abajo, con los pies en la tierra, su interlocutor la interpreta como una adivinanza o, si se quiere, hablando como si se tratara de un juego lógico de mundos posibles, al alcance de una niña de siete años y seis meses:

—¡Pues claro que lo creo! Has de saber que si alguna vez me *llegara* a caer... lo que no podría en modo alguno suceder... pero *caso* de que ocurriese... —y al llegar a este punto frunció la boca en un gesto tan solemne y fatuo que Alicia casi no podía contener la risa. —Pues *suponiendo* que yo llegara a caer —continuó— *el Rey me ha prometido*..., ¡ah! ¡Puedes palidecer si te pasma! ¡A que no me esperabas que fuera a decir una cosa así, ¿eh? Pues *el Rey me ha prometido*..., por su *propia boca*..., que..., que...

—Que enviará a todos sus caballos y a todos sus hombres. (Carroll, 1984, p. 111).

Esta interpelación de Alicia no fue precisamente muy afortunada. «¡Vaya!, ¡no me faltaba más que esto!», gritó Zanco Panco, respondiendo muy enojado: «¡Has estado escuchando tras las puertas..., escondida detrás de los árboles..., por las chimeneas..., o no lo podrías haber sabido!». Ella dijo haberlo leído en un *libro*. Y como esto era muy posible, Zanco Panco quedó satisfecho con la respuesta. Alicia creía que Zanco Panco era muy ducho en esto de explicar lo que quieren decir las palabras; su forma de razonar se parecía mucho a la de dos personajes divertidos que Alicia se los topó parados bajo un árbol, muy quietecitos, con el brazo por encima del cuello del otro, que a Alicia le pareció que eran estatuas. Sin embargo, el primero de ellos le dijo que si creía que eran figuras de cera, ella debería pagar la entrada; ante lo cual el segundo le replicó que si creía que estaban vivos, ella debería hablarles a ellos. Alicia les ofreció disculpas, y creyó que eran personajes de una vieja canción infantil que narraba cómo ellos dos habían decidido batirse en duelo porque Tweedledee le había estropeado a Tweedledum un bonito sonajero nuevo. Pero al punto apareció volando un monstruoso cuervo que los llenó de espanto y se olvidaron de todos sus duelos. Una vez que Alicia terminó de recitar la canción, que los ubicaba en un mundo posible, ellos hicieron el esfuerzo de imaginar otro juego lógico, en que toda la

lógica puede integrarse al panorama intelectual de nuestra época, muy en línea con el razonamiento de Tweedledee, en el pasaje que citamos a continuación en su idioma original en inglés, tomado de su obra *Though the Looking-Glass (Alicia a través del espejo)* de Lewis Carroll:

“I know what you’re thinking about,” said Tweedledum; “but it isn’t so, nohow.”  
 “Contrariwise,” continued Tweedledee, “if it was so, it might be; but as it isn’t, it ain’t. That’s logic” (Carroll, 1984, p. 148).

¿Cómo traducir este texto al castellano siguiendo el juego lógico de mundos posibles propuesto por Carroll? Los nombres de los personajes Tweedledum y Tweedledee aluden a su carácter juguetón: *tweedle* significa en inglés «juguetear con los dedos perdiendo el tiempo», de modo que, siguiendo la misma lógica juguetona de Lewis Carol, estos nombres podrían traducirse, en el genio literario castellano, como Tararí y Tarará, respectivamente, por aludir a la musicalidad de una tonada infantil. Así el texto podría traducirse en estos términos:

—Ya sé lo que estás pensando —dijo Tararí—; pero no es como tú crees. ¡De ninguna manera!  
 —¡Por el contrario! —dijo Tarará—, si ocurrió, es que puede ser, y si ocurriera, sería; pero, como no ocurre, no es. Eso es la lógica. (Carroll, 1984, p. 148, traducción propia).

La interpelación de Tweedledee (Tarará) es citada en la presentación de una obra clásica de W. V. O. Quine (1908-2000)<sup>11</sup>, profesor de la Universidad de Harvard, en Boston, y autor de importantes trabajos en las áreas de lógica, semántica y ontología, a quien ya hemos citado anteriormente. Se trata de un curso de doce lecciones que dictó en el Collège de France, y que tiene por título *Filosofía de la lógica* (1973, p. 15), lo que hace más interesante el comentario de Tweedledee.

Quizá no exista denominación alguna en el campo de las ciencias que haya adoptado tantos significados a lo largo de la historia de la filosofía como la idea de lógica. Resulta, incluso, un desafío más complejo cuando se pretende dilucidar por qué una disciplina como la contabilidad tiene el mismo nombre de la

<sup>11</sup> Se trata en verdad del filósofo del lenguaje más destacado del siglo XX. La Universidad Nacional de Colombia, sede Bogotá, tuvo el honor de contar con su visita, a través de su Departamento de Psicología, que organizó un «Simposio de Epistemología, Historia y Filosofía de la Ciencia», entre el 21 y 22 de febrero de 1983. La revista *Ideas y Valores* (2001) dedicó un número especial, en el contexto de sus 50 años de existencia, dedicado a esta personalidad de bien ganado prestigio, que tituló *W. V. Quine. In Memoriam*.

lógica en la historia del nombrar los conceptos. Hay un sentido de la palabra *lógica* que es de común aceptación y que se suele definir a través de los adjetivos *formal* o *simbólica*. La lógica en este sentido es un sistema formal particular, según el cual la tarea del lógico consiste en formular reglas de deducción válidas y en codificar esquemas de razonamiento.

La lógica matemática difiere de la lógica formal filosófica. Como ciencia de la deducción, la disciplina que se conoce como la lógica matemática consiste sobre todo en el estudio de las relaciones formales que existen entre las proposiciones, y que se conoce como *cálculo proposicional*, con independencia de toda interpretación que podría darse de ella o de los valores de verdad que se le puedan atribuir (Bouvier & George, 2008, pp. 504-505). Sin embargo, existe otro sentido más amplio y general de la lógica, cuya tarea «consiste en explicar las estructuras de los métodos y supuestos que se utilizan en la búsqueda de conocimiento cierto en todos los campos de la investigación» (Nagel, 1974, p. 9).

Según el lógico polaco Alfred Tarski (1902-1983), la matemática contemporánea por cierto está abarcando en modo creciente clases más generales de fenómenos, con la aparición de nuevos problemas en muchos campos de investigación científica, extendiendo así su dominio de aplicación, de modo que la lógica matemática puede considerarse como un objeto de estudio de gran interés no solo en la determinación de los fundamentos de la matemática, sino también en la de otras disciplinas, como la química, la contabilidad, la administración o el derecho. Cuando hacemos esto, en realidad lo que estamos haciendo es *meta-lógica*, que, a diferencia de la lógica, tiene un objeto de estudio bien específico, a saber: la estructura lógica de los argumentos (Papineau, 2012, p. 138).

La lógica moderna, a pesar de su breve existencia centenaria (Bocheński, 1966), “ha alcanzado ya un alto grado de perfección y desempeña actualmente un papel tal en la actualidad de nuestro conocimiento, que trasciende con amplitud los límites que originalmente se le asignaron” (Quine, 1977, p. 20). Esta obra presenta con sencillez y profundidad científica, para los no iniciados en lógica, los principios más importantes que intervienen en la construcción de las teorías matemáticas de la ciencia, esbozando importantes implicaciones metodológicas que sugieren cómo se pueden utilizar estos principios lógicos en la práctica. La lógica así entendida trata de examinar las relaciones por medio de las cuales las diversas formas de razonamiento lógico llegan a convertirse en elementos esenciales para la obtención de nuevo conocimiento.

Los trabajos de Lopes de Sá que se exponen en este libro responden a esta concepción amplia de la lógica. El pensador contable brasileño estableció los principios fundamentales de la lógica matemática de la contabilidad, con gran firmeza y rigor científico, en su propósito de construir una teoría general del conocimiento contable. La obra seleccionada del maestro de Minas Gerais se caracteriza por la búsqueda sistemática de la filosofía de la lógica contable.

En la elaboración de su teoría matemática de la contabilidad, Lopes de Sá tuvo alma de químico, como ya lo hemos señalado en el capítulo anterior. Porque ahora como antes, la química siempre le inspiraría, durante toda su vida intelectual, las más diversas teorías científicas sobre la contabilidad. En sus lecturas de autodidacta, estuvo bajo el influjo subyugador de Antoine-Laurent Lavoisier, padre de la química, quien enunció el principio de que la energía total de universo ni se crea ni se destruye, únicamente se transforma.

Lopes de Sá se sentirá atraído por esta visión de lógica deductiva de la ciencia, muy próxima al positivismo, entendiendo la «lógica» como el «estudio sistemático de las verdades lógicas», con lo cual se aleja tanto de todo cientifismo ingenuo como del agnosticismo rotundo. La filosofía de la lógica contable de la que se iba a ocupar Lopes de Sá guardará una relación de consistencia mutua con el tronco principal de la filosofía de la contabilidad, que es la teoría del conocimiento contable. Consiguientemente, tratará sobre todo de la verdad y la gramática, los dos componentes que resultan de la lógica, y las aplicará en el contexto de las relaciones lógicas de la contabilidad.

En este punto cabe aclarar que, al igual que el lógico norteamericano Willard van Orman Quine, se opondrá “a la doctrina según la cual las verdades lógicas son verdades por razón de la gramática, o por razón del lenguaje” (1977, p. 16). Se valdrá de la teoría de conjuntos y la comparará con la lógica deductiva en sus relaciones con la lógica de las relaciones sistemáticas del patrimonio.

## EL COMPROMISO ONTOLÓGICO DE LOPES DE SÁ

Cuando nos preguntamos: ¿qué es contabilidad?, nos encontramos ante un *problema ontológico* que podríamos generalizar así: ¿qué es  $x$ ? Pero en realidad se trata de una doble pregunta. Por una parte, implica que estamos indagando por la *naturaleza* de la variable  $x$ , pero por otra nos cuestionamos por los distintos mundos que habitan  $x$ , que no es otra cosa que preguntar: ¿qué partes podemos distinguir en  $x$ ? o, dicho de otra manera: ¿cómo se clasifica  $x$ ? Tales interrogantes

se agudizan al estudiar el compromiso ontológico como un hecho social en sí mismo, en el sentido de Fals Borda (1987, pp. 53-62). Pero también cuando tratamos de comprender la naturaleza del saber y el conocer en sus relaciones con el lenguaje, en el sentido de la Escuela Matriztica de Santiago de Chile, fundada por Humberto Maturana y Ximena Dávila (2018). El nombre de esta escuela de pensamiento alude a la trama de relaciones que determinan nuestro vivir y convivir cotidiano de la existencia humana en el lenguaje y que se tejen al juntar en una unidad ecosistémica lo biológico y lo cultural, es decir, en el contexto de lo que ellos denominan *biología cultural*.

### Antecedentes de la idea de compromiso ontológico

Quine asume que el problema ontológico puede formularse con tres monosílabos en inglés: «*What is there?*» (lo que puede traducirse con dos monosílabos castellanos: ‘¿Qué hay?’). Este interrogante, por lo demás, puede responderse con una sola palabra, tanto en español como en inglés: «everything» (‘todo’). Sin embargo, la simplicidad de la respuesta que se admite como verdadera, y que solo *se limita a decir que hay lo que hay*, es el resultado de un complejo proceso del *compromiso ontológico* que se asuma.

Esta misma idea también la defiende Michael Gaffikin cuando hace explícito el compromiso ontológico que asume al escribir su libro *Accounting Theory* (‘Teoría contable’):

Ontology is the theory of being; it is designed to determine the nature of the fundamental kinds of things that exist. Theorists all have an *ontological commitment*, which is the assumptions about what there is and what sorts of things are assumed to exist. (Gaffikin, 2008, p. 6).<sup>12</sup>

Quine plantea, en su obra *Filosofía de la lógica* (1977), la idea de *compromiso ontológico*, es decir, qué responsabilidades asumimos o con qué discursos nos comprometemos a creer, a través del uso de nuestro lenguaje.

Bunge (1995), empero, piensa de manera correcta que la lógica no tiene compromiso ontológico, aduciendo que el error de Quine está en que él confundió un concepto semántico —la *clase de referencia* a la que realmente se refiere Quine en su tratado— y una *clase de teorías* a la que pertenece una *onto-*

---

12 «La ontología es la teoría del ser; se ha concebido para determinar la naturaleza de las clases fundamentales de cosas que existen. Todos los teóricos tienen un *compromiso ontológico*, que consiste en las asunciones acerca de lo que hay y qué tipo de cosas se asumen que existen». (La traducción es nuestra).

*logía* regional o teoría sobre una realidad particular que depende del estado de conocimiento o de la ciencia en una época determinada. Sin embargo, la contabilidad sí tiene un compromiso ontológico con la eficacia social (Suárez, 2017).

El carácter peculiar de *Teoría de las funciones sistémicas del patrimonio de una organización* de Lopes de Sá (c. 1981/2, 1990, 1992a, 1992b), consiste, a mi juicio, en su aptitud para fundamentar en qué consiste el compromiso ontológico de la contabilidad en la perspectiva del neopatrimonialismo.

Si bien es cierto que los fundamentos lógicos de la *teosisfunpo* se refieren a conceptos y proposiciones de relaciones lógicas del fenómeno patrimonial, queda clara la idea en Lopes de Sá de que la contabilidad se refiere al mundo de los fenómenos patrimoniales que ocurren en las organizaciones o células sociales.

Las ideas expuestas en la ontología científica del fenómeno patrimonial de la *teosisfunpo* están determinadas por el compromiso de Lopes de Sá con eficacia social que persiguen las relaciones lógicas esenciales del fenómeno patrimonial, la sección de la realidad que precisamente estudia la contabilidad como ciencia social del patrimonio o riqueza de las empresas u organizaciones, es decir, las células sociales —como las denomina en la depuración empírica de su teoría—.

Cuando, por ejemplo, en este libro hablamos de conceptos como *eficacia social*, *célula social*, hacemos explícito un compromiso ontológico con el *neopatrimonialismo*, por cuanto se refieren a un enfoque de la contabilidad en el cual creemos y asumimos un fuerte compromiso, desde la reflexión, de la teoría y desarrollos conceptuales de la contabilidad con las responsabilidades de las ciencias sociales. Lo propio puede afirmarse cuando en otros discursos académicos de teoría contable, muy afines con el enfoque neopatrimonialista, hablamos de la idea de *contametría* y sus fundamentos ontológicos, en el sentido de Franco (2014), o cuando yo mismo hablo de *sociodicea contable*, *función política de la contabilidad*, *contabilidad como ciencia prudencial* (Suárez, 2017).

Coincidimos con Quine cuando dice que el lenguaje es un todo estructural que responde a la experiencia. Para nuestro caso decimos que el lenguaje contable es una expresión de la experiencia del fenómeno patrimonial. Este empirismo en cierta medida comprende la estructura de las teorías científicas de la contabilidad, en sus relaciones con la realidad social con la que interactúa. De este modo, la contabilidad puede concebirse como un *instrumento* («órganon», en Aristóteles) que permite predecir o comprender la experiencia futura con base en las lecciones aprendidas en el pasado.

Para dilucidar el concepto de *compromiso ontológico*, Quine sugiere que hay que distinguir entre la cuestión «¿Qué hay?» y la cuestión «¿Qué dice una

teoría o discurso que hay?»). La primera cuestión da por sentado que lo que hay existe, y no depende del uso del lenguaje. El patrimonio de una organización, por ejemplo, no depende del uso del lenguaje, sino de lo que se observa empíricamente acerca del fenómeno patrimonial.

La última cuestión, en cambio, se refiere a los tipos de cosas o creencias que nos comprometemos a reconocer en un lenguaje dado, y que sí dependen del uso del lenguaje. Si utilizamos, por ejemplo, el concepto de *patrimonio* como objeto de estudio de la contabilidad, nos comprometemos ontológicamente a creer que la riqueza de una organización se realiza mediante la satisfacción de necesidades de las células sociales, para la obtención de un fin individual o colectivo que propenda a los fines supremos de la sociedad, como es el caso del bien común.

Esto cobra una gran relevancia, especialmente en el campo de los discursos científicos o argumentativos, como es el caso de un texto académico que presupone la conformidad de una doctrina con un modelo ontológico, o de los fundamentos ontológicos de los lenguajes o de los discursos con los que nos comprometemos a creer, cuando escribimos un artículo o un libro, o dictamos una conferencia, en donde evidenciamos un compromiso ontológico que pone de manifiesto nuestras creencias y que nuestros interlocutores no necesariamente tienen por qué compartir. Así, en los discursos argumentativos subyacen ciertas creencias de diverso tipo racional, irracional, ideológico, entre otras modalidades discursivas.

En consecuencia, los interlocutores primero detectan *qué creencias hay*, a través del lenguaje y de los discursos, y luego asumen una posición acerca de *qué se dice* respecto de las creencias, según se consideren razonables o no, en todo aquello que se considere produzcan un bienestar social, o se juzguen discursos sensatos, o contribuyen a la conquista de la felicidad en una sociedad determinada o, por el contrario, se juzga que tales discursos nos hacen desgraciados, o coactan a los agentes sociales que buscan la protección del interés público, a través de determinados constreñimientos éticos que orientan las conductas de los individuos a la consecución de esa finalidad.

Según el criterio de compromiso ontológico de Quine, en un discurso ha de quedar claro si se acepta o no que hay tales o cuales creencias que se asumen como reales, si aceptamos que las proposiciones representan lo que los hechos son en la realidad, en el mundo de los fenómenos que ocurren según múltiples relaciones espaciotemporales, de causalidad, o de medición y valoración de tipo cuantitativo o cualitativo. Estas categorías de análisis sirven para probar la existencia de los objetos que se estén considerando en el orden de un discurso de

uso racional o científico, en los que se precisan pruebas de experiencias. Esto no necesariamente ocurre en el orden de los discursos de las creencias, en los que es opcional que se den en situación, en el marco de un espacio o tiempo determinados.

De lo que se trata aquí es de tomar una postura frente a los discursos de compromiso ontológico, de los cuales muchas veces no somos conscientes por la fuerza de la costumbre de utilizarlos. Con todo, es preciso hacerlo explícito en el discurso académico, poniendo de relieve a qué nos comprometemos cuando argumentamos esto o aquello, de esta u otra manera, especialmente en lo que respecta a la distinción entre aquellos asuntos que no dependen del uso del lenguaje y de lo que se dice que hay, que sí depende del uso del lenguaje.

Este tipo de cuestiones es preciso argumentarlas, con honradez y humildad científica, «hablando en plata blanca», según el sentido etimológico del vocablo «argumentar», para convencer a otro a creer en algo en lo cual creemos sinceramente, indicando las razones de nuestro compromiso ontológico, por las cuales se acepta que hay una determinada entidad o realidad o, en caso contrario, por qué se niega el enunciado de una proposición.

Ahora bien, cuando en este libro se habla de verdad, nos referimos, sin duda, en primer término, a la verdad científica, pero también a la verdad moral, de la cual lo que se llama bien común no es más que uno de los aspectos del compromiso ontológico que hemos asumido con la presentación de esta obra a la comunidad académica de campo contable de habla española.

En este punto de la argumentación es conveniente hacer ciertas consideraciones sobre algunas facetas de la ciencia y de la tecnología, para comprender los dos desplazamientos semánticos que Lopes de Sá ha asumido como compromiso ontológico, en relación con su modo de concebir la contabilidad: por una parte, ve la organización como célula social y, por otra, el patrimonio como riqueza de la organización, susceptible de ser analizada en sus relaciones esenciales, dimensionales y ambientales.

Denominamos *servidumbre* a la impotencia de una disciplina para lograr su misión cultural y reducir su eficacia social de proteger el interés público; efectivamente, la ciencia y la tecnología del siglo XXI, sometidas a intereses particulares, no dependen de sí mismas para mantener límites metodológicos y epistemológicos en cuanto a lo que pueden alcanzar ni las restricciones éticas en cuanto a lo que es correcto que se propongan, sino de la suerte de la estupidez humana que con frecuencia les da cierto cariz de inhumanidad, obligándolas a que, viendo lo mejor, hagan lo peor.

La lógica es un saber que media entre lo trivial y lo sorprendente, especialmente cuando la entendemos en el sentido de Tararará, al que se refiere el epígrafe con que comienza el primer capítulo de este libro. Puede ser útil para resolver juegos lógicos, pero también resulta de gran utilidad para realizar la tarea que Descartes nos planteó de cultivar nuestra razón y de avanzar en el conocimiento de la verdad. Esto se logra con argumentos, los cuales están diseñados para acrecentar nuestro conocimiento.

## TEORÍA DE LA CONSTRUCCIÓN CIENTÍFICA DE CONCEPTOS CONTABLES EN LOPES DE SÁ

Al comenzar la tercera parte de su teoría de sistemas de funciones patrimoniales, Lopes de Sá dice que los axiomas que sirvieron de fundamento lógico a su teoría se inspiraron en esta afirmación de Albert Einstein que escribiera en sus *Notas autobiográficas*:

Las relaciones de los conceptos y proposiciones entre sí son de naturaleza lógica, y el quehacer del pensamiento lógico se limita estrictamente a establecer la conexión de conceptos y proposiciones entre sí, según reglas fijas, sobre las cuales versa la lógica. Los conceptos y proposiciones solo cobran «sentido» o «contenido» a través de su relación con experiencias de los sentidos. (Einstein, 1984, p. 23).

En filosofía contemporánea, la más brillante exposición de la teoría de construcción científica de conceptos se encuentra en el libro de Ernst Cassirer *Sustancia y función y la teoría de la relatividad de Einstein* (1923, pp. 221-229; 1910, pp. 293-305)<sup>13</sup>. El problema estriba en el conflicto entre *nominalismo*<sup>14</sup> y *realismo*<sup>15</sup>, latente ya en los comienzos de la metafísica y de la teoría del conocimiento de Aristóteles.

Por esta razón, los antiguos atomistas griegos estaban en lo cierto cuando decían que la verdad está en la naturaleza de las cosas en sí mismas. El problema

---

13 La primera parte de este libro, *Substanzbegriff und Funktionsbegriff* ('Sustancia y función'), fue publicada en 1910, mientras que la segunda parte, que en la traducción inglesa se publica como el suplemento, *Zur Einsteinschen Relativitätstheorie* ('Sobre la teoría de la relatividad de Einstein'), apareció en 1921.

14 El nominalismo sostiene que la ciencia no tiende puentes entre el «pensamiento lógico» (conceptos y proposiciones) y los «hechos» empíricos (experiencia de los sentidos), de modo que no existe una conexión entre los conceptos y la realidad en general.

15 El realismo sostiene que la tarea de la ciencia es penetrar la realidad cada vez más en el conocimiento, y elevarlo a una intuición más *definitiva*, a través de relaciones estructurales de la realidad y los conceptos científicos.

estriba en que la realidad se puede comprender de múltiples maneras. Con ayuda de este principio, el sabio debe reconocer que la verdad yace en lo profundo. No podríamos omitir las siguientes palabras de Demócrito de Abdera, el primero en sostener los átomos como principios de todas las cosas: «Ardua tarea es penetrar en las cualidades reales de cada cosa».

En esta oposición de nominalismo y realismo, la relación del pensamiento lógico sobre el «concepto» con la «realidad» es incompatible. La cita de Einstein se refiere a dos asuntos problemáticos: 1) la naturaleza lógica de las relaciones de los conceptos y proposiciones (primera oración antes del punto, citada por Lopes de Sá); y 2) la relación de los conceptos y proposiciones con los hechos empíricos (segunda oración después del punto, no citada por Lopes de Sá). Esta última aseveración no quiere decir que Lopes de Sá pretendiera remover la intuición empírica del contenido de los conceptos lógicos que aplica a la contabilidad.

El maestro brasileño está lejos de pensar que en la ciencia contable no existe una conexión objetiva entre los axiomas que sirvieron de fundamento lógico a su teoría neopatrimonialista de la contabilidad y los hechos empíricos del fenómeno patrimonial. La posición epistemológica de Lopes de Sá, en este respecto, es realista, como lo prueban los ejemplos con que ilustra su exposición para dar «contenido» o «sentido» empírico a su teoría contable.

El valor de la ciencia, como bien lo argumenta el sabio Poincaré —a quien tanto admiró y siguió sus preceptos—, tiene sus razones para tener confianza en que la fecundidad de la ciencia estriba precisamente en la misma experiencia, madre de las ciencias todas: «la experiencia es la única fuente de la verdad; solo ella puede enseñarnos algo nuevo, solo ella puede darnos la certeza» (Poincaré, 1904/1964, pp. 10-11). Esto es válido en casos en que la hipótesis se hace imprescindible, porque aunque es producto de la libre actividad del espíritu, no puede ser arbitraria. En situaciones como esta, el pensador contable brasileño no tuvo más elección que decidirse por la interpretación de los hechos, especialmente cuando bien sabía que una teoría científica no puede alcanzar la verdadera naturaleza de las cosas.

Aquí es necesario aclarar que una proposición es lógicamente verdadera si es verdadera por virtud de la naturaleza de las cosas. Lo que hace verdadero el enunciado del que habla con verdad es la estrecha relación entre la significación y los hechos.

Cuando Carnap dice que un *concepto* designa una palabra que posee un significado en el orden del análisis lógico del lenguaje, y que cuando esta significación es cambiante, hablamos de *doctrinas* en conflicto y no de *pseudoconceptos* (Carnap,

2009, p. 9), cabe preguntar: ¿cómo explicar el origen de esa diversidad de doctrinas? ¿Acaso el lenguaje científico introduce su vocabulario propio, sin otro propósito que indicar algo determinado de modo que sus reglas de uso tienen un significado definido? ¿Cómo entonces las palabras tienen otro uso en el lenguaje tradicional que carece de sentido en el lenguaje técnico? En el curso de su evolución histórica, las palabras cambian su significado. Pero también sucede a veces que una palabra pierda su antiguo significado sin llegar a tener la eficacia social que implicaban sus conceptos primigenios. Así es como surgen doctrinas e instituciones que perdieron su eficacia social, como fue el caso de conceptos asociados a las ideas de «empresa» y «patrimonio» que reconceptualiza Lopes de Sá.

En seguida se presenta la discusión de la postura realista asumida por Lopes de Sá que defiende una teoría lógica de la contabilidad por correspondencia con la realidad objetiva. Como nos enseñó Tarski, toda *teoría científica* es un sistema de proposiciones que se aceptan como verdaderas (1977, p. 25). En los juegos lógicos de Lewis Carroll, las proposiciones pueden cumplir distintas funciones: representar los objetos de actitudes, como creencias y deseos; ser una, en múltiples contextos, según los idiomas a que se traduzca; ser susceptible de ser verdadera o falsa, al emitir oraciones declarativas o apofánticas.

Así, una proposición es lógicamente verdadera si lo son todas las oraciones que tienen la misma estructura gramatical que ella. La verdad de una proposición depende de la realidad y no del lenguaje. Tarski tiene razón cuando afirma que la proposición *La nieve es blanca* solo es verdadera si la nieve real es realmente blanca, del mismo modo que serían verdaderas la traducción de esta oración a otros idiomas, con el mismo sentido proposicional, salvo algunos intrínquilis semánticos: *ἡ χιὼν λευκή ἐστι*, en el griego clásico de Aristóteles; *To χιόνι εἶναι λευκό*, en griego moderno; *nix nivea est*, en latín; *La neve è bianca*, en italiano; *Snow is white*, en inglés; *Der Schnee ist weiß*, en alemán; *La neige est blanche*, en francés; *A neve é branca*, en portugués; o en el idioma en que nos sintamos cómodos en expresar nuestro pensamiento. Sin embargo, estas nueve oraciones expresan una misma proposición, porque en cada una de ellas la *significación* de que ‘la nieve es blanca’ encaja con el *hecho* del *asunto* de que la nieve es blanca. Esta identidad u homonimia entre las oraciones citadas y *la nieve es blanca* es, por cierto, lo que le permite decir a cada una de las personas que emitieron los enunciados en las lenguas mencionadas que han hablado con verdad, al hacer referencia a un hecho como algo separado y distinto de la nieve y de su color.

Ahora bien, conviene aquí insistir —como ya lo hemos mencionado— en que *las verdades lógicas no son verdades por razón de la gramática o por razón del*

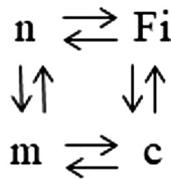
*lenguaje*. Esto quiere decir que los principios fundamentales de la actividad científica no surgen del libre consenso de las reglas discursivas del nominalismo, pues la lógica de la investigación científica se opone a la idea de que la ciencia sea una creación artificial del sabio.

La objetividad de la ciencia «debe buscarse solamente en las relaciones establecidas entre los objetos, nunca en los seres considerados aisladamente» (Poincaré, 1904/1964, p. 11). Esta es la idea central que entraña nuestro libro, el cual busca poner de relieve cómo Lopes de Sá fue coherente con este principio lógico de la actividad científica. En ello radica la objetividad científica de su teoría de sistemas de funciones patrimoniales, con fundamento precisamente en el estudio de esas relaciones que pueden considerarse objetivas para la conformación de una teoría general del conocimiento contable.

### Relaciones lógicas del fenómeno patrimonial

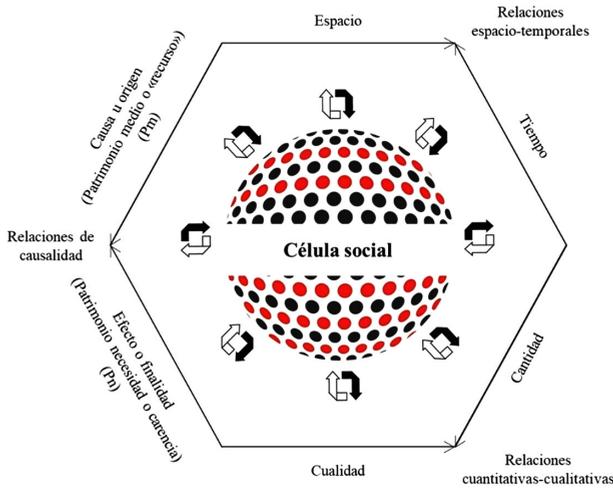
Lopes de Sá identifica tres grandes grupos de relaciones lógicas que determinan la existencia del fenómeno contable, a saber:

- a. Relaciones *esenciales*, que se realizan según la naturaleza, configuración y movimiento de la sustancia patrimonial, lo cual crea el fenómeno contable, mediante implicaciones lógicas que pueden ser en doble vía, determinadas por las siguientes variables:



El grafo anterior representa el conjunto de variables de las implicaciones recíprocas que configuran las relaciones esenciales del fenómeno contable: 1) necesidades de la organización ( $n$ ), 2) finalidad de la organización ( $Fi$ ), 3) medios o patrimonio de la organización ( $m$ ) y 4) capacidades de los medios ( $c$ ).

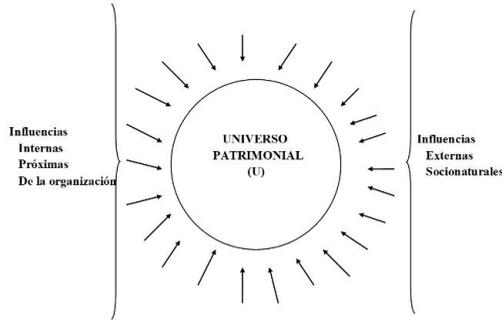
- b. Relaciones *dimensionales*, o de variables, que se refieren a la medición y valoración de la sustancia patrimonial, mediante la percepción de los sentidos de determinaciones, como causa, efecto, espacio, tiempo, cantidad, cualidad (figura 3).



**Figura 3.** Relaciones lógicas dimensionales que determinan los ocho sistemas de funciones patrimoniales que intervienen en la medición y valoración del patrimonio de la organización o célula social en su hexadimensionalidad de relaciones de causa-efecto, espacio-tiempo, cantidad-cualidad.

Fuente: elaboración propia con dibujo de Ingrid Carolina Moreno.

- c. Relaciones *ambientales*, o de influencia: aluden a las circunstancias o influencias del ambiente de la organización (figura 4).



**Figura 4.** Relaciones ambientales determinadas por influencias endógenas y exógenas de la organización

Fuente: original de Lopes de Sá con dibujo de Ingrid Carolina Moreno

Las implicaciones de las relaciones esenciales se dan entre variables que representan *conceptos-cosa* (o de naturaleza, según la sustancia patrimonial). Los dos restantes grupos de relaciones, en cambio, forman parte de *conceptos-relación* (integradas por relaciones dimensionales espaciotemporales, cuantitativo-cualitativas y de causalidad y por relaciones ambientales endógenas y exógenas). La

secuencia lógica de correlaciones entre la sustancia patrimonial (relaciones esenciales) y las influencias (relaciones ambientales) se completa con las relaciones dimensionales que determinan la medición del fenómeno patrimonial (causa, efecto, espacio, tiempo, cantidad, calidad). Estas tres relaciones lógicas son interdependientes y por lo general ocurren en simultaneidad de eventos.

### Sistemas de funciones patrimoniales

Lopes de Sá ve la contabilidad como resultante de tres sistemas constitutivos del *patrimonio* de la organización, objeto real que estudia la ciencia contable: los básicos, los auxiliares y los complementarios.

De estos forman los sistemas básicos los de la liquidez, la rentabilidad, la estabilidad y la perdurabilidad; forman los sistemas auxiliares los de la eficiencia y la invulnerabilidad, y forman los sistemas complementarios los de la elasticidad y la eficacia social (tabla 1).

**Tabla 1.** Análisis matricial de la eficacia empresarial con base en los indicadores para medir el desempeño económico, ambiental y social en todo tipo de organizaciones

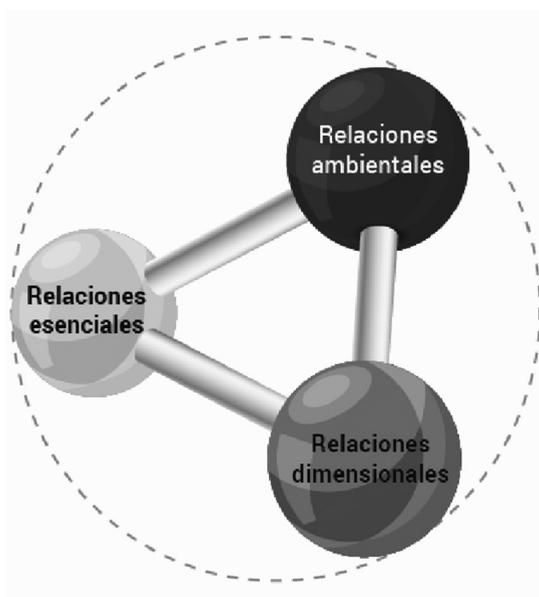
Índices de coherencia	Desempeño económico		
	Económica	Social	Ambiental
1. Liquidez	m		
2. Rentabilidad	m		
3. Perdurabilidad	m		
4. Estabilidad	m	f/m	
5. Invulnerabilidad	m		
6. Eficiencia		f/m	f/m
7. Elasticidad		f/m	f/m
8. Eficacia social		f/m	

Nota 1: La franja amarilla se refiere a los *sistemas básicos*; la roja, a los de *sistemas auxiliares*; la azul, a los *sistemas complementarios*; la verde, en fin, a la antifunción de depleción ambiental.

Nota 2: Las letras en minúsculas representan la unidad de medición del desempeño organizacional, así: *m* (monetaria, para el desempeño económico), *f/m* (física y/o monetaria, para la medición de los desempeños social y ambiental).

Fuente: Nepomuceno, adaptación de Stevens (2003, p. 99), con fundamento en *Memorias de sostenibilidad* de Global Reporting Initiative (GRI™).

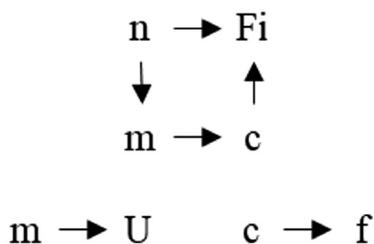
En cada uno de los ocho sistemas de funciones patrimoniales Lopes de Sá identifica tres grandes grupos de relaciones lógicas que determinan la existencia del fenómeno contable, a saber: *a*) relaciones *esenciales*, o de naturaleza; *b*) relaciones *dimensionales*, o de medición; y *c*) relaciones *ambientales*, o de influencias del ambiente interno y externo de la organización o célula social (figura 5).



**Figura 5.** Relaciones esenciales, ambientales y dimensionales de cada uno de los ocho sistemas de funciones patrimoniales de Lopes de Sá.  
Fuente: elaboración propia con dibujo de Ingrid Carolina Moreno.

Las relaciones lógicas esenciales conforman la sustancia del *patrimonio*, o riqueza —concebido como de naturaleza no económica sino social—. Están conformadas por el conjunto de necesidades (carencia de medios o aspiración a obtenerlos) y finalidades de la organización (para satisfacer las necesidades), los medios patrimoniales (componentes impersonales que persiguen el cubrimiento de las finalidades) y sus capacidades (potencialidades de los medios generadas, inercialmente, por el patrimonio) (figura 6).

Se pueden observar distintas interacciones sistémicas del patrimonio como objeto de estudio de la contabilidad: el examen del proceso contable en sus relaciones recíprocas entre las necesidades de la organización y el intento de establecer a partir de ellas posibles conexiones con los tipos de medición (monetaria o física) y según la naturaleza del fenómeno patrimonial (económica, social o



**Figura 6.** Grafo de las relaciones lógicas esenciales (necesidad [n], medios [m] y finalidad [Fi]), de cuya interacción sistémica se generan las capacidades del universo patrimonial [U] que en su realización generan funciones que poseen sus propios sistemas y finalidades, en la teoría de las funciones sistémicas del patrimonio de la organización de Lopes de Sá.  
Fuente: Lopes de Sá (c. 1981/2, p. 4; 1990, p. 159).

ambiental) de cada uno de los sistemas de necesidades de la organización, agrupadas por relaciones sistémicas binarias (tabla 2).

Entre los *sistemas básicos*, se tienen cuatro sistemas ligados mutuamente (figura 6): por una parte, la *liquidez*, o capacidad de pago oportuno de las obligaciones de la organización, y la *rentabilidad*, o capacidad de obtener resultados contables; por otra, la *estabilidad*, o capacidad de equilibrio sistémico de la organización con su ambiente endógeno y exógeno, y la *perdurabilidad*, o capacidad de la organización para garantizar las condiciones de vitalidad y de sobrevivencia que le permitan mantenerse en marcha.

El *sistema auxiliar* está conformado por la dupla sistémica de *invulnerabilidad*, o capacidad de protegerse contra los riesgos inherentes a la organización, y de *eficiencia*, o capacidad de antiderroche y de controlar los niveles de pérdidas.

El *sistema complementario*, en fin, está integrado por los sistemas de *elasticidad*, o capacidad de la célula social de mantener un equilibrio de la dimensión dinámica patrimonial, sin rebasar los límites de resiliencia organizacional, y la eficacia social (*sociabilidad*), propuesta por Valério Nepomuceno, y reconocida por el propio Lopes de Sá (2003) que conceptualiza su alcance epistemológico a la teoría patrimonialista.

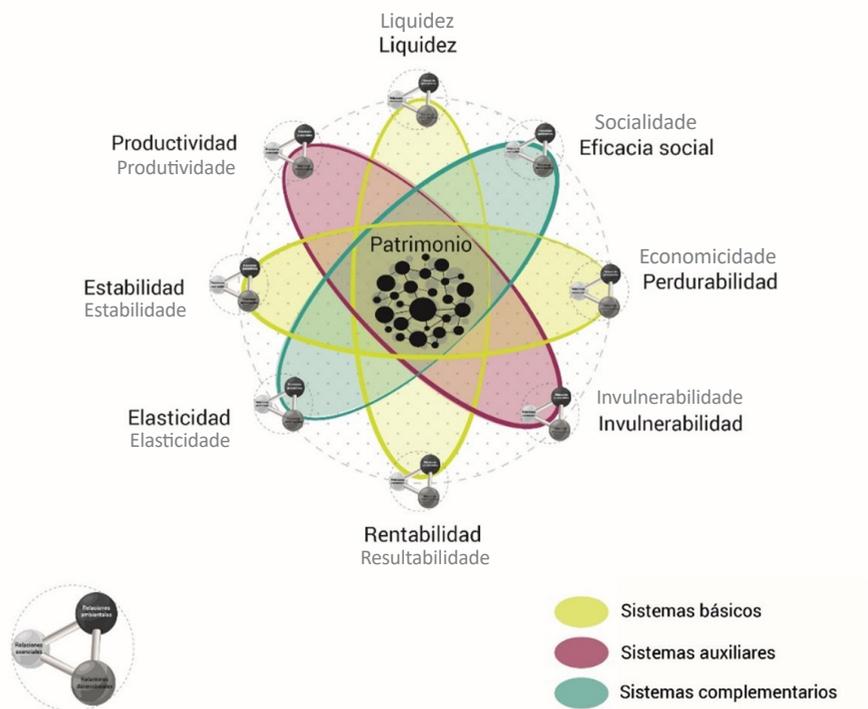
**Tabla 2.** Desarrollo de capacidades de cada uno de los sistemas de funciones patrimoniales.

Sistema de función patrimonial	Finalidad	Características de los componentes	
		Medios	Necesidad
1. Liquidez	Capacidad de pago; pago puntual.	Existencia de efectivo o recurso monetario.	Obligaciones o deudas.
2. Rentabilidad	Capacidad de obtener resultados; producir ingresos o ganancia.	Ingresos, elementos que producen ganancia.	Costos y gastos: elementos que motivan la producción.
3. Perdurabilidad	Capacidad o grado de vitalidad; sobrevivencia en el tiempo.	Capitalizaciones.	Elementos de la estructura exigible a la vitalidad.
4. Estabilidad	Capacidad o grado de equilibrio estructural; armonía.	Factores de desarrollo de la actividad.	Recurso para el empleo de factores.
5. Invulnerabilidad	Capacidad de asegurarse contra riesgos; protección.	Recursos disponibles para cubrir los riesgos.	Elementos patrimoniales de riesgo.
6. Productividad	Capacidad de producción sin desperdicio; antiderroche.	Esfuerzos para obtener la eficiencia. Límite de producción plena.	Exigencias de producción sin rebasar los límites.
7. Elasticidad	Capacidad de mantener la dimensión adecuada del patrimonio; tamaño.	Límite de operabilidad plena.	Exigencias patrimoniales sin rebasar los límites.
8. Eficacia social	Capacidad de acoplamiento estructural y social de la organización.	Interacciones frente a 1) los dominios de cambios de estado, 2) dominios de cambios destructivos, 3) dominios de perturbaciones y 4) dominios de interacciones destructivas.	Cambios estructurales; interacciones

Nota 1: La franja amarilla se refiere a los *sistemas básicos*; la roja, a los de *sistemas auxiliares*; la azul, a los *sistemas complementarios*; la verde, en fin, a la antifunción de depleción ambiental.

Nota 2: La octava función patrimonial fue introducida por Valério Nepomuceno.

Fuente: original del autor adaptación de Lopes de Sá (1992b, pp. 35-36).



**Figura 7.** Reconstrucción de los sistemas básicos, auxiliares y complementarios de la teoría de sistemas de funciones patrimoniales, uno de los aportes más importantes de Lopes de Sá al enfoque neopatrimonialista de la contabilidad. En la parte superior, los términos originales en portugués de Lopes de Sá. En la parte inferior, la traducción que proponemos de las funciones. La función de «socialidade» (eficacia social) fue una aportación de Valerio Nepomuceno, reconocida por el propio Lopes de Sá (2003, p. 23, n. 22). Fuente: elaboración propia con dibujo de Ingrid Carolina Moreno.

Estos sistemas se presentan como una serie de fenómenos patrimoniales simultáneos, con sus propias relaciones esenciales, dimensionales y ambientales que afectan de manera diferente la globalidad de los ocho sistemas de funciones patrimoniales de la organización, a través de una secuencia lógica de correlaciones estudiada por la teoría lopesista, a partir de los axiomas estudiados como relaciones infralógicas.

En la teoría lopesista el estudio de las funciones patrimoniales es más importante que el de los mismos componentes patrimoniales, como clásicamente habían sido considerados. Lopes de Sá considera que la función patrimonial es por naturaleza una *función eficaz*, porque solo a través de ella la riqueza se vitaliza y se justifica como objeto de estudio de la contabilidad, en el campo

de las ciencias sociales. Aduce, además, que del mismo modo que las *energías* vitalizan los cuerpos la *función patrimonial* vitaliza la riqueza. Esta comparación lo lleva proponer que la *función patrimonial* es la *energía de la riqueza* y se ejerce por la *dinámica de la utilidad*. En esto hay una indiscutible analogía entre los medios patrimoniales y las necesidades de la organización, consustanciales al concepto de *función*. Pero he aquí que la eficacia social de la función implica la vitalidad organizacional y la medición y valoración de los recursos ambientales agotables, mediante unidades monetarias y no monetarias. Si, por ejemplo, se extrae la energía de las células, esto implica que el cuerpo perderá la vida. Por lo que respecta a los sistemas de funciones patrimoniales, la implicación lógica se plantea en función de esta proposición: «si se neutraliza la *función eficaz*, el elemento patrimonial perderá su vitalidad, y deja de satisfacer la necesidad, tornándose ineficaz».

En este sentido, cabe destacar aquí otro aporte significativo de Valério Nepomuceno a la teoría neopatrimonialista, que es su idea de antifunción patrimonial que ha designado con el nombre de «*depletividade*», y que aquí traducimos como «depleción ambiental»<sup>16</sup>, o la capacidad de la organización de valorar el costo ambiental de un recurso natural sujeto a agotamiento<sup>17</sup>. Se trata de una variable ambiental que considero fundamental en la construcción de una teoría general de la ecocontabilidad. Esto porque en el caso de los activos ambientales, cuando se agotan, es imposible o impracticable reponerlos. Este problema ya lo había expuesto Paton al discutir que la valoración con propósitos contables de la naturaleza y tratamiento de la depleción de recursos naturales debía reconocerse como parte del campo contable y su estudio no puede dejarse a un lado de la teoría contable (Paton, 1962, pp. XVI-XVII). Plantea, además, la necesidad de buscar una unidad de medición conveniente para la depleción de los recursos naturales: «*As a matter of fact the depletion of natural resources is commonly computed and charged in terms of some convenient unit of output*»<sup>18</sup> (p. 496).

---

16 El tecnicismo contable portugués *depletividade* ‘depleción’ es un neologismo tomado del latín *depletio*, que en medicina significa ‘mengua notable de la cantidad de líquido del organismo; particularmente, de sangre’.

17 Paton (1983) distingue tres clases principales de activo sujeto a agotamiento: «1) los yacimientos minerales; 2) las riquezas en petróleo y gas; 3) los bosques. En determinadas circunstancias las huertas, los viñedos, las arboledas, las plantaciones, etc., también pueden clasificarse como activo agotable. Las pesquerías son un caso parecido» (1983, t. 1, p. 516).

18 «De hecho la depleción, o agotamiento, de recursos naturales por lo general debe ser calculada y cargada en términos de cierta unidad de producción que sea conveniente» (traducción propia).

En la propuesta teórica del profesor Nepomuceno equivaldría a ‘deterioro ambiental, agotamiento ecológico’, es decir, la medición ambiental de la pérdida de la capacidad del patrimonio natural de las células sociales. Esto guarda estrecha relación con la idea del maestro Nepomuceno de *socialidade*, significante portugués que propongo traducir como «eficacia social», después de largas discusiones teóricas sostenidas con Valério Nepomuceno, con quien descubrimos que guardaba cierta relación semántica con la idea de «eficacia social» que desarrollé en mi disertación doctoral por ambos discutida.

Una organización es eficaz cuando cumple cabalmente su objetivo misional de eficacia social. Su análisis contable es susceptible de observación recíproca y contribuyó de manera significativa al *análisis matricial de la eficacia empresarial* (véase la tabla 1).

La realidad contable de Lopes de Sá es viva y eficiente. Siempre fue consciente de que sus teorías fueron concebidas como argumentaciones encaminadas a la verificación. Toda su teoría contable estará encaminada a probar la veracidad de su nueva imagen de la contabilidad. Con la humildad científica que lo caracterizó, su humanidad se puso a disposición de sus partidarios y detractores, para defender su posición en los debates científicos. Cualquiera que fuera el resultado hay ganancia siempre que haya un ojo ejercitado que reconozca las huellas del trabajo anterior de los siglos pretéritos. En este sentido, se equivocan quienes creen que las teorías pasadas de moda han sido estériles y vanas en el deseo de conservar su teoría.

### La integridad de ser contador

El enfoque neopatrimonialista de Lopes de Sá, según creemos, emerge de la concepción de la contabilidad como fuerza social. La *ultima ratio* de esta concepción consiste precisamente en conseguir la eficacia social del patrimonio de las organizaciones, mediante la aplicación de sus dos aportaciones más significativas al conocimiento contable: a) las tres relaciones lógicas de la teoría general de las funciones sistémicas del patrimonio, y b) las capacidades de los ocho sistemas de funciones patrimoniales.

Todo el andamiaje, por cierto, de sistemas y funciones patrimoniales configura toda una estructura de relaciones lógicas y proposiciones infralógicas de la teoría general que propende a tender puentes entre ciencia y humanismo, para



hacer más expedito el camino alternativo de lograr la convergencia en una sola fuerza moral: la integridad de ser contador (figura 7).



**Figura 8.** La contabilidad como fuerza social en el enfoque neopatrimonialista de Lopes de Sá.  
Fuente: elaboración propia

En resolución, tres son las ideas que subyacen a las investigaciones contables de Lopes de Sá, y que le imprimen el sentido de lo humano a su enfoque neopatrimonialista:

- a. Las tres relaciones lógicas del conocimiento contable: esenciales, dimensionales y ambientales.
- b. Los ocho sistemas de funciones patrimoniales: liquidez (*liquidez*), rentabilidad (*resultabilidade*), estabilidad (*estabilidade*), perdurabilidad (*economicidade*), eficiencia (*produtividade*), invulnerabilidad (*invulnerabilidade*), elasticidad (*elasticidade*) y eficacia social (*socialidade*).
- c. La integridad de ser contador, representado en sus tres símbolos ancestrales: el caduceo de Mercurio, el anillo del contador y San Mateo como patrono de la profesión contable.

Lopes de Sá también tuvo alma de alquimista, especialmente cuando quiso comprender los símbolos de la contabilidad, en sus misteriosos ideogramas y lenguaje cifrado: «Los símbolos, según una tradición antigua, sintetizan ideas y las representan. Las imágenes —que suscitan las más variadas interpretaciones de la iconología— valen más que mil palabras. Los ideogramas, aún irremplazables en algunos idiomas y en algunas creencias, continúan vigentes a lo largo de milenios» (Lopes de Sá, 1995, p. 1).



El Consejo Regional de Contabilidad de Santa Catarina (CRCSC), en Brasil, con fundamento en el texto citado de Lopes de Sá, acogió la simbología contable estudiada por el maestro de Minas Gerais, especialmente en lo que respecta a los tres símbolos ancestrales de la profesión contable en Brasil, a saber: el caduceo de Mercurio, el anillo del contador con rubelita o turmanina rosa y San Mateo como patrono de la profesión (CRCSC, 2017, p. 12).

Hermes-Mercurio era el dios del comercio y de la interpretación en la antigüedad clásica grecorromana. El caduceo de Mercurio simboliza la profesión contable, en virtud de las afinidades comerciales con el trabajo del contador. Hasta el siglo XX, la contabilidad se enseñaba en escuelas de comercio, lo que evidencia la estrecha relación entre los conceptos de contabilidad y comercio. Luego la profesión asumió nuevos retos, pero perseveró como símbolo de la profesión el caduceo, por fuerza de la tradición. Después de hacer una recensión de la simbología del caduceo de Mercurio en la mitología clásica, Lopes de Sá resumió en seis puntos las implicaciones que tiene la simbología para el ejercicio ético de la práctica contable:

1. La misión del contador es sagrada, como guardián de la riqueza que tiene como objetivo satisfacer las necesidades humanas de las células sociales en sus más altos ideales (como la que Júpiter le confirió a Mercurio).
2. El contador asume el papel de protector del patrimonio de la organización con su saber prudencial de la contabilidad, ofreciendo las condiciones para la eficacia social de la riqueza (por analogía con el arte de prever, atributo de Mercurio, quien exhortaba al silencio para reflexionar la mejor manera de interpretar la periferia fenoménica).
3. El contador no se obnubila por las apariencias; permanece casi en el anonimato, aunque tiene conocimiento global de la organización para lograr mejor su cometido (como lo hacía Mercurio).
4. El contador tiene el control de la gestión del patrimonio, desde un punto de vista contable, al igual que Mercurio, cuando se ponía su casco para volverse invisible, a fin de controlar las acciones de los hombres y mantenerse en secreto, lo que hizo ocultándose materialmente.
5. El contador pone a disposición de la sociedad todo su leal entender del saber contable, ejerciendo la profesión con sigilo y prudencia (como lo sugiere la mitología de Mercurio, quien con su vara con las

serpientes enrolladas demostraba su poder para subir al cielo y bajar a la tierra, con el propósito de reivindicar las fuerzas de las cosas superiores e inferiores).

6. El contador permanece siempre ocupado, para ejercer la profesión de manera competente y competitiva, frente a la velocidad con que ocurren las prácticas en la vida de las empresas e instituciones (como lo hizo el diligente y ocupadísimo Mercurio como mensajero de los dioses).

Tales consideraciones las expuso Lopes de Sá en su recensión semiótica de los designios de Mercurio en sus relaciones con la contabilidad. Por ello habló con propiedad en la escogencia de los elementos constitutivos de la simbología contable, para siempre tenerlos presentes en el cumplimiento de las responsabilidades éticas del contador. Su energía vital fue perenne, como puede constatarse en este poema que presentamos a continuación en versión bilingüe, siguiendo en lo posible la fuerza de las palabras de su lenguaje hermético.

### **Como ser... Como ser**

COMO SER HUMANO - seja como a TERRA;  
diferente em qualidades, firme e sólido nas ações,  
parte de um sistema onde sua autonomia seja inequívoca,  
mas, dentro de uma hierarquia de valores, iluminado;  
COMO SER GREGÁRIO - seja como a ÁGUA;  
tome a forma de seu ambiente,  
contorne obstáculos fazendo curvas  
mas sem se desviar da meta virtuosa;  
COMO SER CÓSMICO - seja como o AR;  
presente em todos os espaços,  
vitalizando a tudo o que toca,  
exercendo amor em plenitude por alimentar vida;  
COMO SER ETERNO - seja como o FOGO;  
difunda luz sem discriminações,  
aqueça onde houver frigidez,  
alimente-se de vida e de saber e,  
quando em matéria extinguir, cinzas deixando,  
adube o solo que o acolheu;  
então, cumprida tal etapa, como energia,

livre, sideral, em outras galáxias,  
enseje pela agregação novas constelações e novos sóis.  
Assim é a eternidade,  
um suceder de etapas que renascem em cada morte  
porque esta é apenas um ensejo para novas integrações.

ANTÔNIO LOPES DE SÁ.



**Figura 8.** «Cómo ser...? Ser como...». Poema de Antônio Lopes de Sá.  
Fuente: dibujo de Ingrid Carolina Moreno.

**¿Cómo ser...? Ser como...**

¿Cómo ser humano? Sé como la tierra:  
fecundo en cualidades, sólido de actos;  
parte inequívocamente autónoma de un sistema,  
e iluminada por una jerarquía de valores.

¿Cómo ser gregario? Sé como el agua:  
toma la forma de tu ambiente,  
contornea los obstáculos dando los rodeos precisos,

mas sin perder de vista la meta del bien.  
¿Cómo ser cósmico? Sé como el aire:  
está presente en todos los espacios;  
dando vida a cuanto toques,  
alimenta de amor a la vida.  
¿Cómo ser eterno? Sé como el fuego:  
da tu luz sin reparos;  
tu calor mate el frío;  
incéndiate de vida y de conocimiento  
y sean las cenizas de tu combustión  
abono de tu suelo.  
Entonces, cumplida esta etapa,  
acecha libre, sideral, extragaláctico, en forma de energía,  
el mundo de lo compuesto en pos de constelaciones y soles inéditos.  
He aquí la eternidad,  
sucesión de renacimientos y muertes,  
cada una de las cuales no es más que un experimento  
de integraciones futuras.

ANTÔNIO LOPES DE SÁ

(sine data)

[Traducción de Roberto Pinzón, 2020]

Con el tiempo su energía vital propendió al estudio de la contabilidad con mayor ahínco, en la búsqueda de articular los principios generadores que consoquidien una teoría general del conocimiento contable, a partir de sus fundamentos lógicos.

## CONCLUSIÓN

El motivo primordial que llevó a Lopes de Sá a elaborar su teoría de sistemas de funciones patrimoniales fue la búsqueda de la *eficacia* de las células sociales, la cual se da al realizar la capacidad de los medios en coordinación con los fines supremos de la sociedad.

En este sentido, lo que más le interesó al maestro brasileño fue conocer la *función* o «realización de la riqueza». Así pues, la eficacia de las células sociales es considerada como una función de la *riqueza* (o *patrimonio*, desde un punto de vista contable), sobre la base de una doctrina contable que se inspira en la *función*

*de la riqueza* y no tanto en la *posesión de la riqueza*, pues su propuesta teórica se inspiró en lo que ofrece la riqueza y no solo en lo que se tiene de riqueza. En otras palabras, no basta con saber que una empresa posee tales o cuales medios o recursos, sino que también es preciso conocer la finalidad de los medios, teniendo en cuenta que solo hay eficacia social cuando se cumplen los fines de las organizaciones como células sociales, y estos solo pueden ser satisfechos mediante la sistematización de las necesidades de la *organización*, o célula social, en la perspectiva del análisis contable neopatrimonialista.

La consolidación de la *teoría lopesista* de los sistemas de funciones patrimoniales, como *estructura epistemológica*, se remonta a finales de la década de los ochenta, época en que se concibieron los fundamentos lógicos que orientaron el cambio de marcha de la contabilidad, camino de la interiorización del conocimiento contable. Es este el intento gnoseológico más importante que se ha iniciado en los últimos doscientos años de investigación contable, en busca de fundamentar la contabilidad como una ciencia social.

Tal es el reto actual del enfoque neopatrimonialista de la contabilidad, iniciado por Lopes de Sá. Para el neopatrimonialismo, el objeto de estudio o núcleo teórico de la contabilidad es el *patrimonio*, es decir, el universo de medios y necesidades que le permiten existir a la organización para realizar su función de eficacia social.

En la teoría neopatrimonialista, la *organización* se asimila a la idea de *célula social*, es decir, el conjunto de empresas con ánimo de lucro y entidades sin ánimo de lucro que están integradas por agentes personales e impersonales (el patrimonio)<sup>19</sup> y que se coordinan entre sí de manera sistémica y equilibrada para la consecución de fines organizacionales de eficacia social. En este orden de ideas, las *empresas* siempre buscan el lucro, mientras que la razón de ser de las *instituciones sin ánimo de lucro* es el bienestar social.

En el campo contable hay un adentro y un afuera que determinan la naturaleza y función de tres relaciones lógicas del fenómeno patrimonial: relaciones esenciales, relaciones dimensionales y relaciones ambientales. Las *relaciones esenciales* están determinadas por cuatro factores que dan identidad a la organización o célula social, desde un punto de vista contable: la *función* patrimonial que determina las *necesidades* organizacionales y los *medios* para satisfacerlas, según las *finalidades* que puedan esperarse de la organización.

En el campo contable ocurren las *relaciones dimensionales* de causa-efecto (o de *causalidad*), de espacio-tiempo (o *espaciotemporales*) y de cantidad-cualidad (o *cuantitativo-cualitativas*) que, en sus relaciones sistémicas, conforman

una hexadimensionalidad dinámica en la medición y valoración del fenómeno patrimonial.

Las *relaciones ambientales* del campo contable son el resultado de circunstancias o influencias del ambiente en la organización. Pueden distinguirse dos clases de relaciones ambientales: las *endógenas*, producidas por influencias que determinan en la organización relaciones administrativas, psíquicas y espontáneas, y las *exógenas*, que determinan diversos tipos de relaciones ecológicas, sociológicas, políticas, económicas, legales, fiscales, tecnológicas, científicas, entre otras.

La empresa es una célula social cuyo fin último es el mantenimiento de la sociedad y la defensa de instituciones para el desarrollo humano y sustentable. Compete a la contabilidad medir y valorar su eficacia social. Así, se precisa una profunda revisión de una teoría general del conocimiento contable que vaya más allá del actual paradigma dominante de la teoría contable financiera.

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

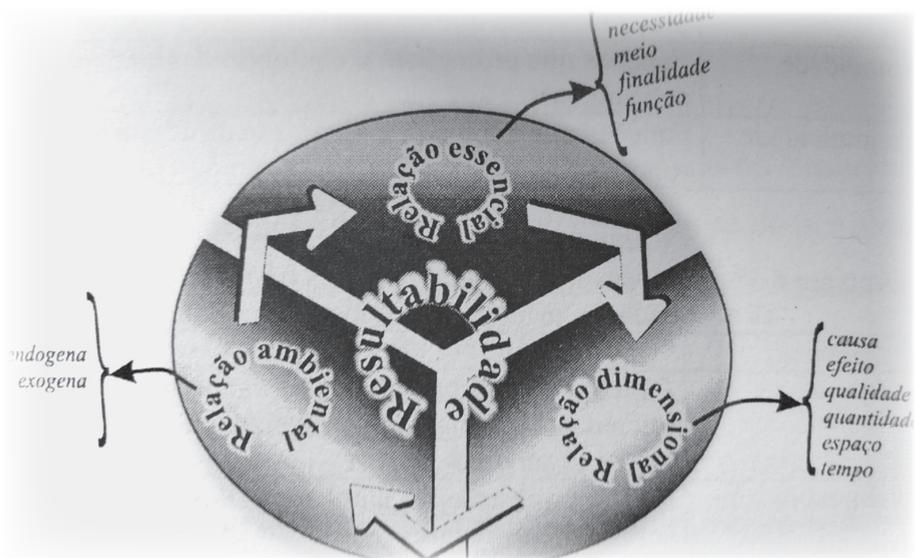
## REFERENCIAS

- Aristóteles. (1965-1971). *Organon*. París: Librairie Philosophique J. Vrin.
- Aristóteles. (1982-1988). *Tratados de lógica*. Madrid: Biblioteca Clásica Gredos.
- Baudrillard, J. (1993). El orden de los simulacros. *El intercambio simbólico y la muerte*. Caracas: Monte Ávila Editores Latinoamericana.
- Bocheński, I. M. (1966). *Historia de la lógica formal*. Madrid: Editorial Gredos.
- Bouvier, A. & George, M. (2008). *Diccionario Akal de matemáticas*. Madrid: Akal.
- Bunge, M. (1995). Conferencia sobre el tercer tomo de su Tratado de filosofía (Ontología I. *El moblaje del mundo*). Disponible en <https://www.youtube.com/watch?v=Et8v0of-f4ms&t=902s>
- Carnap, R. (2009). *La superación de la metafísica por medio del análisis lógico del lenguaje*. México: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Carroll, L. (1980). *Matemática demente*. Barcelona: Tusquets Editores.
- Carroll, L. (1984). *Alicia a través del espejo*. Madrid: Alianza Editorial.
- Carroll, L. (1999). *El juego de la lógica*. Madrid: Alianza Editorial.
- Cassirer, E. (1910). *Substanzbegriff und Funktionsbegriff. Untersuchungen über die Grundfragen der Erkenntniskritik*. Berlín: Verlag von Bruno Cassirer.

- Cassirer, E. (1923). *Substance and function and Einstein's theory of relativity*. Chicago-Londres: The Open Court Publishing Company.
- Chaves da Silva, R. A. (2010). *Evolução doutrinária da contabilidade. Epistemologia do princípio patrimonial*. Curitiba: Juruá Editora.
- Comte, A. (1949). *Cours de philosophie positive*. 2 v. París: Librairie Garnier Frères.
- Comte, A. (2004). *Curso de filosofia positiva*. 1.ª ed. Buenos Aires: Need.
- Consejo Regional de Contabilidad de Santa Catarina. (2017). *Livro de bolso do profissional da contabilidade*. Florianópolis, SC: autor.
- Da Vinci, L. (1943). *Tratado de la pintura*. Buenos Aires: Editorial Losada.
- Dante, A. (1965). *La Divina Commedia*. Città del Vaticano: Edita Mandatu Pauli VI Pont. Max.
- Dante, A. (1983). *La Divina Comedia*. Barcelona: Círculo de Lectores.
- Descartes, R. (c. 1930). Reglas para la dirección del espíritu. *Obras completas de Renato Descartes* (pp. 264-345). París: Casa Editorial Garnier Hermanos.
- Einstein, A. (1982). *Notas autobiográficas*. 5ª ed. Río de Janeiro: Nova Fronteira.
- Einstein, A. (1984). *Notas autobiográficas*. Madrid: Alianza Editorial.
- Fals Borda, O. (1987). *Ciencia propia y colonialismo intelectual. Los nuevos rumbos*. Bogotá: Carlos Valencia Editores.
- Feyerabend, P. (1993). *Tratado contra el método*. México: Red Editorial Iberoamericana.
- Fludd, R. (1623). *Anatomiae amphitheatrum effigie triplici, more et conditione varia, designatum*. Fráncfort, Alemania: Tipografía de Erasmi Kempfferl, a expensas de Johann Theodor de Bry. Recuperado de [https://books.google.com.co/books?id=VcfwXwAACAAJ&printsec=frontcover&source=gb\\_s\\_ge\\_summary\\_r&cad=0#v=onepage&q&f=false](https://books.google.com.co/books?id=VcfwXwAACAAJ&printsec=frontcover&source=gb_s_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false)
- Franco Ruiz, R. (2013a). Una crítica de la representación contable en perspectiva histórica: del reflejo de la realidad profunda al “puro simulacro”. *Revista Científica General José María Córdova*, 11(12), 79-104.
- Franco Ruiz, R. (2013b). La polémica Macintosh-Mattessich. *Revista Científica General José María Córdova*, 11(11), 209-226.
- Franco Ruiz, R. (2014). Fundamentos ontológicos para la construcción del concepto de contame-tría. *Revista Científica General José María Córdova*, 12(13), 165-190.
- Gaffikin, M. (2008). *Accounting Theory. Research, regulation and accounting practice*. Frenchs Forest, Australia: Pearson.
- Goblot, E. (1947). *Traité de logique*. París: Librairie Armand Colin.
- Godwin, J. (2018). *Macrocosmos, microcosmos y medicina: Los mundos de Robert Fludd*. Girona, España: Ediciones Atalanta, S. L.
- Horngren, Ch. & Harrison, W. (1992). *Accounting*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Husserl, E. (1949). *Abreviatura de investigaciones lógicas*. Buenos Aires: Revista de Occidente.
- Husserl, E. (1967). *Investigaciones lógicas*. 2 v. 2ª. ed. Madrid: Revista de Occidente.
- Ideas y Valores. (2001). *W. V. Quine. In Memoriam. Ideas y valores*, 115. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.

- Jeppesen, K. K. & Liempd, D. V. (2015). El valor razonable y la conexión perdida entre contabilidad entre contabilidad y auditoría. *Revista Científica General José María Córdova*, 13(16), 135-171.
- Lopes de Sá, A. (1965). *Teoria do capital das empresas*. Río de Janeiro: Edição da Fundação Getulio Vargas.
- Lopes de Sá, A. (c. 1981/2). *Teoria das Funções Sistemáticas do Patrimônio Aziendal*. Belo Horizonte: UNA/IPAT.
- Lopes de Sá, A. (1990). Introdução à teoria das funções sistemáticas do patrimônio. Separata: *Cuadernos Aragoneses de Economía*, 15, 155-180.
- Lopes de Sá, A. (1992a). *Teoria geral do conhecimento contábil*. Belo Horizonte: IDAT-UMA.
- Lopes de Sá, A. (1992b). Fundamentos lógicos de la teoría de las funciones sistemáticas del patrimonio hacendal. *Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales*, 16(23), 13-45.
- Lopes de Sá, A. (1995). O anel de grau do contabilista. *Diário do Comércio*. Recuperado de <http://www.antoniolopesdesa.com.br/wp-content/uploads/2012/03/O-ANEL-DE-GRAU-DO-CONTABILISTA.doc>Sarmiento
- Lopes de Sá, A. (2000). *Princípios fundamentais de contabilidade*. São Paulo: Editora Atlas.
- Lopes de Sá, A. (2003). *Teoria das funções patrimoniais de socialidade e contabilidade social*. Recuperado de <http://www.antoniolopesdesa.com.br/wp-content/uploads/2012/03/TEORIA-DAS-FUN%C3%87%C3%95ES-PATRIMONIAIS-DE-SOCIALIDADE-E-CONTABILIDADE-SOCIAL.doc>
- Lopes de Sá, A. (2004). *Luca Pacioli. Um mestre do Renascimento*. 2. ed. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade.
- Lopes de Sá, A. (2005). *Análise e essência dos fenômenos patrimoniais*. Recuperado de <http://www.antoniolopesdesa.com.br/wp-content/uploads/2012/03/ANALISE-E-ESS%C3%8ANCIA-DOS-FEN%C3%94MENOS-PATRIMONIAIS-OK.doc>
- Lopes de Sá, A. & Lopes de Sá, A. M. (1995). *Dicionário de contabilidade*. 9.ª ed. São Paulo: Atlas.
- Masi, V. (1942). *Ragioneria generale*. 3ª. ed. Padova: Cedam.
- Masi, V. (1962). *Teoría y metodología de la contabilidad*. Madrid: Editorial E.J.E.S.
- Maturana, H. y Dávila, X. (2018). *El lenguaje y el lenguajear*. Recuperado de [https://medium.com/@Matriztica\\_76766/el-lenguaje-y-el-lenguajear-d40ca92b70e5](https://medium.com/@Matriztica_76766/el-lenguaje-y-el-lenguajear-d40ca92b70e5)
- Maturana, H. y Dávila, X. (2019). *4º Congreso en Liderazgo Coach e Inteligencia Emocional* [conferencia en video]. Recuperado de <https://www.youtube.com/watch?v=Q3n5JL-7c8Lo&t=5947s>
- Maturana, H. y Varela, F. (2003). *El árbol del conocimiento. Las bases biológicas del entendimiento humano*. Buenos Aires: Lumen.
- Mill, S. (1917). *Sistema de lógica inductiva y deductiva*. Mauri: Daniel Jorro, Editor.
- Nagel, E. (1974). *La lógica sin metafísica*. Madrid: Editorial Tecnos.
- Nepomuceno, V. (1996). A ambiência filosófica da teoria das funções. A razão ontológica das relações essenciais (Reflexões). *Revista de Contabilidade e Comércio*, 53(210), 235-245.
- Pacioli, L. (1946). *La divina proporción*. Buenos Aires: Editorial Losada.

- Pacioli, L. (1994). *Tratto di partita doppia*. Venecia: Albrizzi Editore.
- Papineau, D. (2012). *Philosophical devices. Proofs, probabilities, possibilities, and sets*. Oxford: Oxford University Press.
- Paton, W. A. (1962). *Accounting Theory. With special reference to the Corporate Enterprise*. Houston: Scholars Book Co.
- Paton, W. A. (1983). *Manual del contador*. T. 1. México: Unión Tipográfica Editorial Hispanoamericana.
- Poincaré, H. (1902/1963). *La ciencia y la hipótesis*. Madrid: Espasa Calpe.
- Poincaré, H. (1904/1964). *El valor de la ciencia*. Madrid: Espasa Calpe.
- Quine, W. V. (1961). *From a logical point of view*. Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Quine, W. V. (1962). *Desde un punto de vista lógico*. Barcelona: Ediciones Ariel S. A.
- Quine, W. V. (1977). *Filosofía de la lógica*. Madrid: Alianza Editorial.
- Russell, B. (1973). Introducción a la filosofía matemática. *Obras completas. Ciencia y filosofía 1897-1919* (pp. 1233-1390). Tomo II. Madrid: Aguilar.
- Saint-Exupéry, A. (2001). *El Principito*. Bogotá. Editorial Planeta colombiana.
- Spinoza, B. (2014). *Ética*. Madrid: Alianza Editorial.
- Stevens Kroetz, C. (Org.) (2003). *A contabilidade sob o enfoque neopatrimonialista*. Río Grande del Sur: Editora Unijuí
- Suárez Pineda, J. A. (2017). *Función política de la contabilidad como ciencia prudencial. Una interpretación sociohistórica de la contabilidad* (tesis doctoral). Universidad Externado de Colombia, Bogotá.
- Suárez, J., Cárdenas, M., Méndez, V., Rojas, L. Castillo, I., Wilches, C., Contento, L. & Varela, J. (2020). *Cuentas y cuentos... Cuida de las cuentas públicas: custodia de la probidad*. Bogotá: Fundación Universitaria San Mateo y Contaduría General de la Nación.
- Tarski, A. (1977). *Introducción a la lógica y a la metodología de las ciencias deductivas*. Madrid: Espasa Calpe.



Estructura del sistema del rendimiento (*resultabilidade*) de una organización, concebida como célula social (*azienda*), en sus relaciones esenciales, dimensionales y ambientales del rendimiento, bajo el enfoque contable neopatrimonialista de Lopes de Sá (Pimienta, 2003, pp. 141-174).

## Capítulo 4

---

### La organización como célula social

**Liliam Betancur Jaramillo**

Universidad La Gran Colombia

**Rafael Franco Ruiz**

Universidad Libre

*Por organizaciones entiendo sistemas específicos de recursos que se orientan a la realización de metas específicas. Por instituciones, las organizaciones investidas con la autoridad necesaria para realizar ciertas tareas específicas en nombre del conjunto de la sociedad.*

CASTELLS (1999, p. 180)

#### INTRODUCCIÓN

La teoría neopatrimonialista de Antônio Lopes de Sá está fundada en dos desplazamientos semánticos de gran relevancia: el concepto de *azienda* ('organización') y el de *patrimonio* ('riqueza'). En este capítulo se aborda el concepto de *organización* como célula social, una entidad social que va más allá de la actual idea de *empresa*, cuya racionalidad esencial es el lucro. El pensamiento de Antônio Lopes de Sá está fundamentado en las doctrinas contables italianas, con especial atención en el *aziendalismo* ('teoría organizacional') y el *patrimonialismo*. Es de allí de donde el autor toma el término *azienda* ('empresa u organización como célula social') y lo introduce al portugués. En las traducciones de autores españoles se encuentra el concepto con la palabra española *hacienda*, como

ocurre también con el calificativo *aziendal*, que lo traducen como *hacendal*. Tal situación lleva a la modificación del concepto mismo. Por ello se propone como traducción más adecuada, para *azienda*, ‘organización’, y para *aziendal*, ‘organizacional’.

En las teorías endógenas, la organización es representada como un ente que tiene como único fin el económico y que, aunque se vincule en la administración de esta un elemento social, no tiene mayor pretensión que dar algunos beneficios a los empleados, lo que redundará en el compromiso de ellos con el logro del fin de la misma célula económica. Estas teorías son propias de las doctrinas clásicas de la administración.

Posteriormente, surgen las teorías endógeno-exógenas, en las cuales se desarrollan argumentos en torno a organizaciones con fines mucho más allá del lucro, que involucran no solo los escenarios de transacciones económicas y financieras, sino también las de otros entornos transaccionales como el medio ambiente, la cultura, la población y la política. El desplazamiento semántico y ontológico de Lopes de Sá concibe las organizaciones como células sociales de tipo endógeno-exógeno que actúan con el objeto de lograr la eficacia social concebida como prosperidad, consecuencia de la satisfacción de necesidades humanas en un entorno de equilibrio social.

## **EL CONTEXTO TEÓRICO EN EL QUE SE CONCIBE LA ORGANIZACIÓN COMO CÉLULA SOCIAL**

El profesor António Lopes de Sá concentró su trabajo en la contabilidad a partir del criterio de que la teneduría de libros es una técnica contable, pero no la contabilidad misma; por ello se entregó a la construcción de una teoría general de la contabilidad con rigurosa expresión lógica. Autores como Joaquim Fernando da Cunha Guimarães (2005) reconocen la importancia que tiene para el profesor aportar en el avance de la contabilidad, desde el pensamiento filosófico. Por eso señala que su construcción teórica se asienta en la definición de varios teoremas basados en cinco «grandes axiomas contables: transformación, efectividad, relaciones lógicas, sistemas y prosperidad social» (p. 465), y los resume como se describe en la tabla 1.

Ahora bien, el neopatrimonialismo contiene una visión social de las organizaciones, «presenta un conjunto de planteamientos científicos, para conducir a las empresas e instituciones que conforman las células sociales hacia la satisfac-

ción de las necesidades humanas y al logro del equilibrio social» (Suárez, 2012, p. 146). De esta forma, ubica la contabilidad como saber estratégico, pues:

[...] postula que la Contabilidad es la ciencia encargada de estudiar el patrimonio de las células sociales, y cómo la prosperidad depende de la eficacia constante y transformaciones del patrimonio, es el conocimiento contable y su aplicación uno de los grandes responsables del progreso y estabilidad, tanto de las células sociales como de las naciones en general. (p. 146).

**Tabla 1.** Cinco grandes axiomas de la contabilidad de Antônio Lopes de Sá

Axioma (título)	Caracterización del axioma
1. Transformación	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Está inspirado en las razones lógicas fundamentales por las que el patrimonio siempre se mueve y también siempre cambia. Es decir, el cambio patrimonial es una vocación natural.</li> <li>• Suponiendo que la célula social está compuesta de personas y activos, actuando de manera constante y con propósitos definidos, la riqueza contenida en dicha célula sigue esta tendencia de movimientos permanentes y, por lo tanto, también mutaciones constantes.</li> </ul>
2. Efectividad	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cuando los activos satisfacen la necesidad, opera la efectividad.</li> <li>• La efectividad es el fin natural para el cual se constituye el patrimonio. Es el objetivo perseguido, pero solo existe si, y solo si, se anula la necesidad.</li> <li>• El objetivo es la efectividad, pero solo se puede lograr con una función efectiva, es decir, con el uso adecuado de los activos.</li> </ul>
3. Relaciones lógicas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Existen grupos de fenómenos característicos que ocurren simultáneamente y en un régimen de interacción, generando las relaciones lógicas estructurales del hecho patrimonial. Dichos grupos son: 1) la esencia de los hechos; 2) las dimensiones de los mismos hechos; y 3) el de los entornos que involucran patrimonio, como periféricas de agentes.</li> </ul>
4. Sistemas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dado que las funciones patrimoniales promueven la efectividad; sin embargo, tales funciones están organizadas en sistemas de utilidad definidos.</li> <li>• Estos sistemas son reconocidos como relevantes, autónomos e independientes.</li> <li>• Entre ellos están los de resultado, estabilidad, economía (básica), productividad, invulnerabilidad (auxiliar) y elasticidad (complementaria).</li> </ul>
5. Prosperidad social	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dado que la contabilidad es la ciencia de la riqueza y que dicho conocimiento tiene el propósito de obtener efectividad, cuando todas las células sociales son efectivas, la sociedad, por consecuencia natural, también lo será.</li> </ul>

Fuente: Da Cunha (2005, p. 466)

Sin embargo, el profesor Antônio Lopes de Sá no pretende ser un creador a partir de la nada; es un creador que parte del conocimiento acumulado, estudiado con sentido crítico, en profundidad, con sus aciertos y equivocaciones.

Esto se evidencia en sus argumentos. Las corrientes científicas consagradas en la contabilidad moderna del siglo XX, de mayor profundidad y que más perduran, son la organizacional y la patrimonialista. La corriente patrimonialista es la que destaca como objeto de estudios de la contabilidad al patrimonio (Martínez, 2014). La corriente organizacional considera que hay una ciencia de la célula social y que la contabilidad es una parte de ella que trata la riqueza como una evidencia del sistema (Coronella & Santaniello, 2018). El patrimonialismo, empero, es sólido en Brasil, en las Américas, en parte de Italia, Francia, Portugal, Argentina; en resumen, encontró aceptación internacional (Lopes de Sá, 2000).

Antônio Lopes de Sá muestra su conocimiento profundo de la escuela italiana, precursora y gran contribuyente de los enfoques científicos de la contabilidad. El profesor afirma que son los aportes de los científicos italianos los que más han influenciado la contabilidad en Brasil y que, por supuesto, son el lugar de partida de sus reflexiones y construcciones teóricas. Estas han sido permeadas con otras influencias filosóficas y epistemológicas, como las del positivismo, en especial del que se deriva de las obras de Augusto Comte. Sin embargo, el trabajo del profesor supera en gran medida los planteamientos del empirismo que hasta entonces prevaleció como la mayor influencia en la construcción del pensamiento contable, ya que incorpora el método científico como factor fundamental para la construcción de pensamiento científico.

Su itinerario cognitivo puede reconocerse especialmente en las obras de la escuela de Fabio Besta, quien tras separarse del *personalismo* argumentó que el patrimonio no es una síntesis de derechos y obligaciones, sino que está determinado por la riqueza y se expresa como la medición de su valor. Este se constituye en un enfoque económico de la contabilidad, ligado a la ciencia de la administración, que origina la diferenciación entre la información económica y la basada en la gestión de la empresa, así como a las etapas previa, perceptiva y posterior del control. Incorporando la variable *tiempo* en la información y el control.

Fabio Besta tuvo dos discípulos que son determinantes en el desarrollo del conocimiento contable: Gino Zappa y Vincenzo Masi. El primero de ellos desarrolla la corriente organizacional, la cual expresa:

No sería posible sostener una doctrina de la célula social como si fuese un todo unitario, siendo necesario dividir, para el análisis científico, lo que en esta existe de personal y lo que tiene de material, pues la metodología, en el tratamiento de esos factores, es diferente, aunque en sentido dinámico conducen a la sociedad a cumplir una finalidad. (Lopes de Sá, 2005, p. 31).

Por su parte, Vincenzo Masi desarrolla el patrimonialismo, que determina como su objeto de conocimiento los fenómenos del patrimonio de la organización. Con ello le da autonomía al conocimiento contable, afirmando que el patrimonio es resultado de las relaciones equilibradas de financiamiento e inversión (Masi, 1943). La contabilidad es una ciencia autónoma, con su propia teoría y metodología. Estos autores, en general, y Vincenzo Masi, en particular, fundamentan las bases del trabajo de Antônio Lopes de Sá.

El conocimiento contable ha sido evolutivo por largo tiempo y siempre otros aspectos de observación surgieron. Una nueva forma de mirar el patrimonialismo, con mayor amplitud y dentro de cierta innovación de método, dio dentro del progreso científico la base para la aparición de una nueva corriente científica en contabilidad: la del Neopatrimonialismo. (Lopes de Sá, 2000).

En este itinerario, Antônio Lopes de Sá incorpora la metáfora de la célula social como un dispositivo para satisfacer las necesidades humanas:

Para conseguir vencer las dificultades, el hombre se organiza en células sociales, emprendimientos u organizaciones, que son entidades específicas, donde por medio de una actividad sigue buscando suplir las necesidades y que pueden ser ideales o lucrativas. Si la finalidad es ideal, como la del hogar, de una sociedad sin ánimo de lucro, decimos que la célula social u organización, es una institución. Si la finalidad celular u organizacional es la de la ganancia, afirmamos que ella es una empresa. (Lopes de Sá, 2000).

## **ORÍGENES DEL CONCEPTO DE ORGANIZACIÓN COMO CÉLULA SOCIAL**

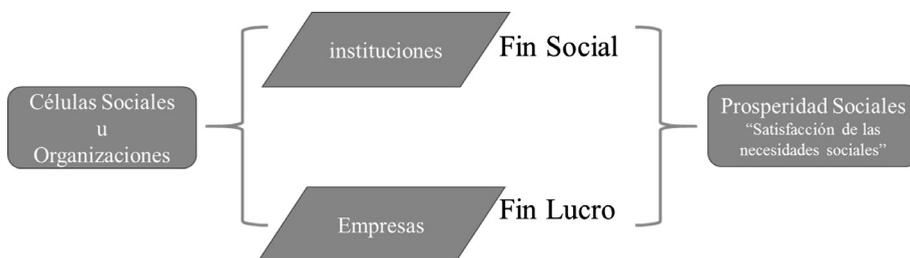
En la actualidad, el concepto de *organización* se relaciona directamente con la generación de lucro. Desde sus inicios, el pensamiento administrativo ha desarrollado teorías empíricas que, según su época y las relaciones internas y externas de las organizaciones, han generado una multiplicidad de conceptos, y solo hasta hace pocos años todos estos se centraban en la descripción de lo que la empresa hace. Sin embargo, para lograr un concepto amplio de organización,

[...] es necesario partir de la naturaleza de la organización para posibilitar su desarrollo conceptual, no desde el discurso preocupado exclusivamente por lo económico, sino a partir de su naturaleza misma. La naturaleza de la organización se determina por la existencia de una sociedad que demanda satisfacción de objetivos, información y control en el marco de la naturaleza, la cultura, la política y la economía, constituyendo esta última una parte y no el todo. (Franco, 2012a, 155-156).

El profesor Antônio Lopes de Sá comprendía esta necesidad. Por eso en sus argumentos sobre la célula social existe una separación frente a las concepciones tradicionales de la empresa. Para él lo organizacional incorpora no solo la empresa, sino también las instituciones en el concepto más amplio de organización, al que se agrega el patrimonio, sus medios y funciones en ese amplio horizonte.

Tales células, sean cuales fueren sus finalidades, se componen de «elementos humanos» y de «patrimonio o riqueza». Las instituciones usan su patrimonio para suplir el fin especial que persiguen y que puede ser familiar, deportivo, de caridad, sanitario, educacional, público y tantos otros. Las empresas usan su capital para lograr más riqueza, por el lucro. Tanto instituciones como empresas, empero, son células sociales u organizaciones. (Lopes de Sá, 2000).

Este concepto es descrito en la figura 1, en la que las organizaciones se constituyen en medios para alcanzar la prosperidad social. Será, entonces, el logro del bienestar social el elemento que otorga valor agregado al concepto de organización. No es solo tener ánimo de lucro o fin social, es que independiente de uno u otro, ambos tipos de organización deben aportar en la prosperidad de la sociedad. Esto lleva a la prosperidad de las naciones, empezando con el entorno que tiene relación con los procesos patrimoniales de la célula social.



**Figura 1.** Concepto de célula social

Fuente: elaboración propia con base en Antônio Lopes de Sá

Autores como Pérez Grau han desarrollado explicaciones que llevan a una mejor comprensión de la amplitud del concepto de Antônio Lopes de Sá. Según Pérez (2009):

La hacienda<sup>1\*</sup> es un continente de células sociales (familias, empresas, instituciones, etc.) cuya sumatoria de activos configura la riqueza social. Se supone

1 \* Tomado textual del autor.

que hay una reacción en cascada entre los grupos de interés: la célula beneficia al organismo que la contiene y a su vez la célula y el organismo contenedor benefician al cuerpo del que hacen parte; del mismo modo, los agentes externos actúan sobre el patrimonio y se sirven de él. Existen pues unas relaciones lógicas ambientales que reciben y plasman influencias de sus entornos. El patrimonio contenido en las células sociales es alcanzado por todos los entornos que alcanza la misma. (p. 143).

## ORGANIZACIONES ENDÓGENAS

Para Antônio Lopes de Sá las células sociales están integradas por seres humanos y riqueza, y constituyen dispositivos de satisfacción de necesidades. La célula puede ser concebida como unidad anatómica de los seres vivos, o como grupo que funciona de modo independiente dentro de un organismo. Esto conduce a la cuestión de determinar cuál es el ser vivo u organismo al que se refiere la argumentación. La cuestión puede presentar una doble respuesta; puede tratarse de la organización, en el lenguaje de la teoría organizacional o de la sociedad, como comunidad integrada por factores como la economía, la población, la cultura y el territorio. Si la respuesta se sitúa en la primera alternativa, se está en la consideración de que el organismo es la organización, y en tal circunstancia la célula social estará integrada por sus componentes internos, una concepción endógena.

Un primer concepto parte de los entornos pragmáticos de la época de los clásicos de la administración y de las teorías de Taylor. Aquí la organización se considera como una máquina constituida por un arreglo rígido y estático de piezas (Cruz, 2000, p. 260), desconociendo la dimensión humana, que asegura la gestión y operación de dicha «máquina». Esta concepción deja a un lado las motivaciones de propietarios y trabajadores para asegurar su funcionamiento, por lo que la determina más como una célula de producción que como una célula social.

Un segundo concepto surge de la visión de la organización como un organismo poseedor de una jerarquía dirigida por un gerente. Este tipo de organización sigue formando parte del pensamiento clásico de la administración, en el cual la empresa no abandona la concepción de máquina, pero con un «cuerpo social». Este tiene una «misión administrativa» que asegura el desarrollo de la organización a partir de la autoridad ejercida gracias a las relaciones de poder y subordinación en los diferentes niveles jerárquicos. Tal teoría fue desarrollada de forma detallada por Henry Fayol (Murillo et al., 2008).

Esta idea de la organización no ha sido superada. Con el tiempo han surgido «teorías de transición» (Chiavenato, 1976) que reconocen la importancia de las relaciones humanas desarrolladas en las organizaciones y por las organizaciones. Con ello, estas teorías pretenden demostrar que la organización es más que esa máquina reconocida desde los clásicos, para concebirla en su dimensión humana, siempre en pro del beneficio económico.

Desde los estudios que realizó Elton Mayo se viene insistiendo en la rentabilidad del buen trato a las obreras (os) y subordinadas (os) en general, por tanto, sería de esperar que, por obvias razones de capturar mayores beneficios, los superiores practicaran con el personal subordinado un trato plenamente humano. (Carvajal, 2003, p. 167).

Así mismo, las teorías neoclásicas definen la organización desde esos mismos parámetros. Un buen ejemplo de ello es lo afirmado por Milton Friedman:

En una economía libre, solo hay una única responsabilidad social de los negocios: usar sus recursos e involucrarse en actividades dirigidas a aumentar sus ganancias, siempre y cuando se mantenga en una competencia abierta y libre, sin decepción ni fraude. (1962, p. 133).

Al estudiar sobre organizaciones endógenas, es posible identificar una tipología de estas con base en su línea conceptual, como se expone en la tabla 1.

**Tabla 2.** Tipología de organizaciones endógenas

<b>Evolución del concepto de organización</b>	
<b>Clasificación</b>	<b>Línea conceptual</b>
<b>Analógica</b>	Maquinismo
	Organicismo
<b>Sociológica</b>	Burocratismo
	Teleología
	Cooperación negociada
<b>Humanística</b>	Behaviorismo
	Desarrollo organizacional
	Análisis organizacional
<b>Científica</b>	Estructuralista
	Neoestructuralista

Fuente: elaboración propia.

Estos conceptos de organización permiten la aplicación de la mayor parte de los elementos incorporados por Antônio Lopes de Sá en su *teoría de los sistemas de funciones patrimoniales de la organización*, incluso en las necesidades que deben ser satisfechas dentro del criterio de eficacia social, pero tienen la limitante de considerar a este tipo de organización como independiente de la sociedad en general.

### ORGANIZACIONES ENDÓGENAS-EXÓGENAS

Diversas teorías reconocen que las organizaciones no tienen una dinámica independiente; no constituyen sistemas cerrados; están inmersas en un entorno amplio y complejo que determina interacciones propias de los sistemas abiertos. La teoría organizacional de Antônio Lopes de Sá también se inserta en esta lógica: «Una vez que la organización tiene vida propia, ella tiene también su autonomía, ya sea en relación con los seres humanos que de ella participan a cualquier título [...] o con relación a terceros». (1997, p. 32). Sobre esta concepción, para

[...] el eminente maestro Egidio Giannessi, científico ilustre y jefe de la Escuela de Pisa [...]: «La azienda es una unidad elemental en el orden económico general, dotada de vida propia y refleja; la azienda está constituida por un sistema de operaciones que emana de la combinación de factores particulares y de la composición de fuerzas internas y externas [...]». (Lopes de Sá, 1997, pp. 32-33)

En efecto, así evolucionó el concepto de organización, lo que dio origen a teorías sobre una organización que se desarrolla endógenamente (tabla 2), afecta el entorno con su desarrollo y es influida por este.

**Tabla 3.** Tipología de organizaciones endógeno-exógenas

Clasificación	Línea conceptual
<b>Sociológica</b>	Stackeholders
	Legitimidad
	Dependencia de recursos
<b>Económica</b>	Política económica
	Economía política
	Teoría institucional
<b>Sistémica</b>	Transformativa
	Ecología de la población

Fuente: elaboración propia.

Estos desarrollos se pueden clasificar en teorías sociológicas, económicas, de sistemas, organización red y organizaciones virtuales. Todas determinan la extinción de la organización como sistema cerrado, como bien fue argumentado por el investigador brasileño. En las teorías sociológicas aparece en primer lugar la de los grupos de interés (Freeman, Wicks & Parmar, 2004). Esta teoría señala que las relaciones en las empresas superan las de capital y trabajo, mientras que, en las instituciones, las referentes a dirección-funcionariado, extendiéndose a todos aquellos agentes sociales que interactúan en las organizaciones con sus propios intereses y valores. Es el caso de inversionistas, administradores, trabajadores, clientes, consumidores, prestamistas, proveedores, aseguradores, competencia, Estado y comunidad en general. A todos ellos les influye la información generada para la toma de decisiones hacia la satisfacción de las necesidades propias, originadas en sus intereses y que afectan profundamente el concepto de *eficacia social*.

En el mismo grupo de teorías sociológicas aparece la correspondiente a la legitimidad (O'Donovan, 2002), según la cual las empresas, en particular, y las organizaciones, en general, deben obtener reconocimiento de la comunidad acerca de la necesidad de su existencia, como garantía de su viabilidad. Esta teoría ha originado estrategias de responsabilidad social organizacional como dispositivo de viabilidad social.

Las teorías en gran medida soportan las estrategias de responsabilidad social organizacional (Fernández & Bajo Sanjuán, 2012; Díez, Blanco, Cruz & Prado, 2017). De este modo, determinan como condición de la empresa en marcha, el reconocimiento de los impactos de la actividad sobre el entorno; esto lleva a la obligación de reponer lo que se toma de la sociedad, en cuanto a recursos naturales, cultura, salud y demás, consecuencias de la utilización de la fuerza de trabajo, sin que ello constituya un conjunto de acciones altruistas o humanitarias. Es una estrategia de supervivencia. Es evidente la ampliación de las necesidades por satisfacer y desde luego el ajuste necesario del concepto de eficacia social.

La teoría sociológica de la dependencia de los recursos (Dos Santos, 2002) sostiene que las organizaciones dependen de otras que les proveen recursos necesarios para el cumplimiento de las funciones patrimoniales, muy influyentes respecto a gastos de producción y transacción. Así, determinan la dependencia organizacional a las condiciones de la cadena de operación económica y nuevamente se afecta el sentido de eficacia social, desanclándolo de una organización en particular hasta todas las integrantes de la cadena de valor.

En cuanto a las líneas conceptuales económicas, se encuentra el enfoque de economía política, que entiende la organización como escenario de conflictos entre la propiedad y el trabajo, y también la comprende como el medio en que se ralentizan estas relaciones de poder en el proceso de creación y reproducción de riqueza. De esta forma, se llega a la síntesis en que esta se origina en la producción por la acción del trabajo y su materialización en el mercado, cuando el valor muta en precio para intercambio, disposición y acumulación.

La perspectiva de la economía política ha sido objeto de nuevas interpretaciones y comprensiones de la organización en acción, cuando emergen las teorías del valor utilidad en una posible falsación de las teorías del valor trabajo. En el marco de esta teoría, la generación de la riqueza no se fundamenta en la transformación del valor en precio, sino que este se define por procesos subjetivos determinados por el mercado. En cualquiera de las tendencias de la economía política se establece la inclusión de factores internos y externos a la organización, relaciones de producción y mercado, y es el origen de la riqueza el que queda en discusión; para unos es la interioridad del trabajo, para otros es la subjetividad del mercado.

El enfoque de política económica puede entenderse como la acción organizacional a partir de un sistema de normas que pretende incrementar la riqueza y revolucionar la producción para generar el bienestar de los agentes sociales. El emisor de tales normas puede ser externo, como el Estado, que influye las acciones y métodos de la gestión organizacional mediante planes y programas, estrategias y regulaciones; o puede originarse en un medio interno o de interacción, que de todas formas conforman la organización como una estructura normativa a la cual deben adaptarse los sistemas de información. Estas teorías, en combinación con las del régimen internacional (Franco, 2012b), han dado origen a modernas concepciones de gobierno corporativo.

El último aspecto de los enfoques económicos corresponde al orden institucional que parte del reconocimiento de que las organizaciones interactúan sobre la base de transacciones. Estas se realizan entre individuos, en un entorno en que tienen gran importancia los hábitos y las reglas, cuya inobservancia lleva a sanciones morales, de la comunidad; económicas, en los resultados de la actividad, e, inclusive, jurídicas, que implican sanciones de violencia organizada en los sistemas de justicia. Muchos hábitos y relaciones conectan con el entorno de los mercados y las instituciones, y originan un interesante fenómeno de endogenización de esos factores externos para dinamizar los procesos volitivos y evolu-

tivos de las organizaciones, con amplias participaciones de ideas contractualistas de relación en las transacciones internas y entorno.

Desde la perspectiva de sistemas surge la *teoría de ecología de la población de las organizaciones*.

La pregunta que genera el desarrollo de [esta] teoría es: ¿Por qué existen tantas clases de organizaciones? Para explicar esta diversidad los ecologistas fijan la respuesta en las tasas de creación y muerte de poblaciones de organizaciones. El fin o supervivencia no devienen de su capacidad para cambiar sino de la capacidad del ambiente para seleccionar y retener determinadas organizaciones y descartar otras [...]. La tesis parte de la noción de que las organizaciones desarrollan inercias estructurales que les impiden llevar adelante cambios radicales. A mayor presión inercial, menor será la flexibilidad adaptativa y más probable que la lógica del ambiente sea la que se imponga. (Garcilazo, 2011, p. 136).

Esta teoría impone grandes desafíos para las funciones del patrimonio de la organización y la determinación de la eficacia social.

Todos los anteriores desarrollos organizacionales pueden considerarse exitosos hasta las postrimerías de la sociedad industrial o fordista, pero son objeto de grandes transformaciones a partir de la emergencia de la sociedad de la información, en la cual esta se consolida como el recurso central de la economía, de la cultura y, por supuesto, de la organización. Esto desata una condición de crisis a las organizaciones jerárquicas, en las que el elemento fundamental se centra en la estructura y, en consecuencia, en la jerarquía, para dar vía a la consideración de la organización fundamentada en procesos (Castells, 1999; 2012).

Se hacen objeto de la organización, entre otros, los procesos de diseño, producción, provisión, marketing, gestión y servicio. Con la incorporación del enfoque informacional estos procesos tendrán fuertes impactos en factores como la gestión de datos, el mejoramiento de procesos, la reducción de costos, la velocidad de circulación, el establecimiento de redes, el desarrollo de economías de ámbito, las estructuras ocupacionales, los perfiles de capacitación, el movimiento funcional, la sustitución de la estructura jerárquica por la organización horizontal y el descenso de los precios (tabla 3). Todos estos impactos no alcanzan a modificar la concepción de la organización como célula social, pero sientan las bases para su avance hacia su consolidación como organismo social, e incluso como institución por su capacidad de ejercicio de poder sobre las comunidades, más allá de los ámbitos internos.

**Tabla 4.** Organización red

Impactos	Procesos de organización					
	Diseño	Producción	Provisión	Marketing	Gestión	Servicio
Gestión de datos						
Mejora de procesos						
Reducción de costos						
Velocidad de circulación						
Establecimiento de redes						
Economías de ámbito						
Estructura de ocupación						
Perfiles de capacitación						
Movimiento funcional						
Organización horizontal						
Descenso de precios						

Fuente: elaboración propia

La organización red conduce a grandes avances en aspectos fundamentales para la organización, como la creación de valor, la creación de relaciones y la toma de decisiones. Estos elementos tendrán como agregado transformativo el hecho de ceder en la autonomía interna para integrarse a factores sociales derivados del valor de la información. Ello puede observarse en algunos rasgos fundamentales del desarrollo organizacional, como la aplicación de conocimientos en los procesos, el crecimiento de la importancia de los intangibles, la consideración de la innovación como factor fundamental de la viabilidad organizacional, la evolución del marketing (Mendivelso & Lobos, 2019) de la oferta al despliegue de valores de necesidades emocionales, la flexibilización de las decisiones estratégicas, la adaptabilidad a los cambios y el incremento de la integración organizacional (tabla 4).

**Tabla 5.** Rasgos del desarrollo organizacional en la organización red

Rasgos del desarrollo	Ámbitos		
	Creación de valor	Creación de relaciones	Toma de decisiones
Aplicación de conocimientos			
Crecimiento de intangibles			
Innovación			
Marketing			
Decisiones estratégicas y flexibles			
Integración organizacional			
Adaptabilidad			

Fuente: elaboración propia

La organización red incorpora nuevas estrategias de innovación respecto a la tecnología utilizada, los procesos de trabajo y los productos. Esto lo hace mediante aglomeraciones industriales que permiten la desconcentración de la producción, lo que permite lograr grandes beneficios, fundamentados en ventajas comparativas; la creación de ciudades científicas, entendidas como núcleos de grandes inversiones de ciencia, tecnología y, desde luego, talento humano; el desarrollo de polos tecnológicos regionales, que permiten la ubicación de centros especializados de innovación; la implementación de parques tecnológicos para la concentración de talentos; la disposición de centros metropolitanos que dinamizan y socializan los resultados de tales innovaciones, y la creación de estrategias de marketing orientadas a innovar en productos y mercados (Colet & Polío, 2014) basados en el comportamiento del consumidor (tabla 5).

**Tabla 6.** Estrategias de innovación en la organización red

Estrategias de innovación	Tipo de innovación		
	Tecnológica	De proceso	De producto
Aglomeraciones industriales			
Ciudades científicas			
Polos tecnológicos regionales			
Parques tecnológicos			
Centros metropolitanos			
Marketing disruptivo			

Fuente: elaboración propia

Todas las condiciones enunciadas permitieron el establecimiento de unas bases de la organización red, fundamentadas en políticas de dinamicidad y flexibilidad, sobre los objetos de la eficiencia organizacional, constituidos por recursos, proceso y mercado. Incorporan características como el aplanamiento de la estructura, la reducción de jerarquías, el aumento de las autonomías, el fortalecimiento del trabajo en equipo, la participación en el trabajo, las transformaciones de la cultura organizacional —que dejan de estar fundamentadas en el ejercicio del poder—, la emergencia de códigos de conducta —como guías del comportamiento de los trabajadores y de relación de las organizaciones con el medio— y el reconocimiento de la información —como base para la eficiencia de los procesos, la coordinación y el control— (tabla 6).

**Tabla 7.** Bases de la organización red

Características	Objetos de eficiencia		
	Recursos	Procesos	Mercado
Aplanamiento			
Menor jerarquización			
Mayor autonomía			
Participación trabajo			
Trabajo en equipo			
Cultura organizacional			
Código de conducta			
Información para procesos			
Información para coordinación			
Información base de red			
Información para control			

Fuente: elaboración propia

La organización red se consolida como un constructo capaz de realizar procesos internos de forma más eficiente, que los intercambios de mercado característicos de la especialización vertical, desarrollando redes internas, estables y dinámicas; a partir de elementos determinantes como la reducción de jerarquías; la gestión por procesos y no por tareas; la responsabilidad por equipos y no por personas; la acción por el logro de objetivos con base en resultados; la diversidad de la actividad por equipos que se autogestionan; la diversidad de competencias; el desarrollo de información sobre actuaciones y no sobre situación; la colabo-

ración con clientes y proveedores y; la retribución por conocimiento y logro. (Como se puede ver en la tabla 7).

**Tabla 8.** Elementos de la organización red

Elementos básicos	Tipos de redes (desintegración de la producción)		
	Internas	Estables	Dinámicas
Reducción de jerarquías			
Gestión por procesos			
Responsabilidad por equipos			
Objetivos con base resultados			
Actividad por equipos			
Autogestión de equipos			
Diversidad de competencias			
Formación enfocada a resultados			
Información sobre actuaciones			
Colaboración con clientes y proveedores			
Retribución por conocimiento y logro			

Fuente: elaboración propia

Finalmente, hay una mirada a las organizaciones virtuales, una nueva forma de organización que sustituye las relaciones persona a persona por complejos medios de telecomunicación (Villegas, 2003). Los objetivos de estas organizaciones se constituyen en reducir costos y recursos, compartir investigación y riesgos, unir competencias, reducir necesidades de capital, incrementar equipos, facilitar acceso a mercados y compartirlos, fidelizar clientes y realizar la venta de soluciones y no de productos. Estas organizaciones se diferencian por su compromiso con la tecnología, la oportunidad de acción, la excelencia, la confianza, la gestión global, el desarrollo de la complejidad y la irrelevancia del Estado. Constituyen una gran novedad relativamente reciente del enfoque de cooperación, que despersonaliza los productores y personaliza las marcas.

La organización virtual se puede definir de manera sintética como una red temporal de empresas unidas por tecnologías de información y comunicación (TIC), que se caracterizan por el cultivo de las competencias duras del talento humano, el énfasis en el cliente como estrategia de posicionamiento, el empleo estratégico de las TIC, la colaboración interorganizacional y el mantenimiento del producto individual (tabla 8).

**Tabla 9.** Organización virtual

Objetivos	Características				
	Competencias duras	Énfasis cliente	Empleo TIC	Colaboración	Producto individual
Compartir recursos y costos					
Compartir investigación					
Compartir riesgos					
Unir competencias					
Reducir capital requerido					
Incrementar equipos					
Acceso a mercados					
Compartir mercados					
Fidelizar clientes					
Venta de soluciones no productos					

Fuente: elaboración propia

La organización virtual incorpora, entonces, unos requisitos determinantes como son la orientación al cliente, la cooperación, la dinámica flexible y, muy especialmente, la gestión global, sobre la base de unos factores diferenciales de competencia como la actualidad y la vigencia tecnológica, la creación y el aprovechamiento de oportunidades, la excelencia en la gestión, la construcción social de confianza, el desarrollo y la complejidad de productos y redes y la intención de moverse en escenarios de gobierno corporativos, caracterizados por la irrelevancia del Estado (tabla 9).

**Tabla 10.** Factores diferenciales de la organización virtual

Factores diferenciales	Requisitos			
	Orientación al cliente	Cooperación	Dinámica flexible	Gestión global
Tecnología				
Oportunidad				
Excelencia				
Confianza				
Gestión global				
Irrelevancia del Estado				
Desarrollo y complejidad				

Fuente: elaboración propia

La organización virtual ha incorporado sustanciales cambios en la innovación en relación con sus criterios tradicionales; desde la perspectiva tradicional de la innovación se soporta en la información, en tanto que la organización virtual se fundamenta en el conocimiento. De esta forma, genera las bases de la evolución de la sociedad de la información a la sociedad del conocimiento. La organización tradicional centró sus preocupaciones en el factor de oferta, que termina representado en los costos de producción, mientras que la organización virtual se focaliza en los costos de transacción, dado que en la nueva sociedad la creación de valor se considera ligada al precio, y este se determina por el mercado, para cuya dinamización se desarrollan estrategias de creación de necesidades más ligadas a las acciones de marketing que a los procesos productivos.

La organización tradicional centró la innovación en la maximización de la rentabilidad como función objetivo, mientras que la organización virtual se enfoca en la innovación acumulable, que trae como consecuencia el cumplimiento del rendimiento. La innovación en la organización tradicional se focalizó en buscar cambios en los procesos productivos, con la idea de reducir costos, en tanto que la organización virtual se centra en la investigación y la innovación de los productos como factores dinamizantes del mercado. La innovación de la organización tradicional se soportó en industrias intensivas en capital, el cual se requiere para la innovación tecnológica, mientras que la organización virtual se centra en innovaciones de marketing, originadas en los clientes consumidores o usuarios.

**Tabla 11.** Visiones sobre innovación

Tradicional	1. Virtual (red)
1. Énfasis en información	2. Énfasis en conocimiento
2. Costos de producción	3. Costos de transacción
3. Maximización de función objetivo	4. Innovación acumulable con rendimiento
4. Cambios en la producción	5. Investigación e innovación de productos
5. Innovación en industrias intensivas en capital	6. Innovación originada en los usuarios
6. Todos los sectores son iguales	7. Prevalece diversidad sobre uniformidad
7. Domina la escasez	8. Domina la oportunidad

Fuente: elaboración propia

En la innovación tradicional se consideró una población objetivo con características y valores uniformes, en tanto que en la innovación virtual prevalece el concepto de *diversidad* sobre el de *uniformidad*. Finalmente, los aportes de la innovación tradicional se anclaron en la idea de la escasez, entendida como relación de oferta y demanda, en la cual la oferta no alcanza a satisfacer los requerimientos de la demanda, mientras que la organización virtual se ancla en la creación y aprovechamiento de oportunidades (tabla 10).

Si bien la vida de Antônio Lopes de Sá no alcanzó a ser permeada profundamente por las organizaciones red y virtual, es claro que sus criterios se mantienen, son aplicables, y no se descontextualizan en estos nuevos tipos de organización como célula social, en su tránsito a ser institución organizacional.

### ¿ES NECESARIA UNA RECONCEPTUALIZACIÓN?

Se ha evidenciado que la realidad es comprendida desde diferentes marcos conceptuales, y mucho de ello ocurre porque el objeto de estudio, la organización, no solo debe verse desde la materialidad de su existencia, desde lo económico, sino también desde su naturaleza. El objeto de conocimiento no es algo material, es conceptual, porque constituye el punto de partida de los procesos de abstracción, de las operaciones mentales, de la inteligencia, y no de la *doxa*. Esto con el fin de aprehender, analizar, reconstruir los hechos y fenómenos materiales para generar representaciones, reconstrucciones y transformaciones de sus cualidades, componentes, características y relaciones, lo que permite conocer sus comportamientos, tendencias y cambios (Franco, 1998). Este enfoque reclama una evaluación de los fundamentos anclados en el positivismo. Partiendo de estos presupuestos, se propone una definición de organización, la cual se entiende como

[...] una dimensión social, fundada en los subsistemas natural, cultural, económico y jurídico-político en sus dimensiones social y patrimonial, que tiene por objetivos la conservación y reproducción de la vida y la riqueza, la regulación relacional de los individuos, la transformación social y cultural, la equidad e igualdad de los agentes sociales, el acceso y templanza<sup>2</sup> sobre los patrimonios materiales y simbólicos, la responsabilidad y autonomía en el plano relacional de agentes sociales-patrimonios, para avanzar en la construcción de desarrollo y libertad. (Franco, 2011, p. 52).

Para comprender la organización de esta forma, es necesario deconstruir el pensamiento administrativo, dejar de lado la relación económica que se le adjudica como exclusiva, e iniciar con el análisis de la naturaleza de las relaciones sociales y de las relaciones con el medio ambiente. Una y otras relaciones están determinadas por necesidades vitales, las cuales se han valido de diferentes medios, entre ellos los económicos, sin ser estos el único medio o el principal. Hemos confundido los medios con los fines. La riqueza no es el fin de la vida humana, ni su logro resuelve indefectiblemente las necesidades del ser humano, menos las organizacionales, ya que la riqueza por sí misma no tiene utilidad; necesita de las personas que hacen con ella lo necesario para el avance en la prosperidad social. En este sentido, debe rescatarse el concepto de *célula social* de António Lopes de Sá, en sus dos dimensiones: social y patrimonial (tabla 11).

**Tabla 12.** Visiones sobre innovación

Constitución organizacional	Dimensiones		Plano relacional	Objetivos
	Agentes sociales	Patrimonial		
<b>Naturaleza</b>	Derechos	Recursos naturales	Vital	Sustentabilidad
<b>Cultura</b>	Valores	Cultura Organizacional	Desempeño	Transformación, cambio
<b>Económico</b>	Intereses	Capital fijo y variable	Proceso	Conservación de riqueza
<b>Jurídico político</b>	Poder	Sistemas regulativos	Estructura	Regulación relacional
<b>Objetivos</b>	Equidad, igualdad	Acceso Templanza*	Autonomía, responsabilidad	Libertad, desarrollo

Fuente: Franco (2012a, p. 158)

En cuanto a la dimensión social,

\* Dominio, moderar el uso de los sentidos sujetándolos a la razón.

[...] está integrada por agentes sociales que interactúan en ella, estén o no presentes en el proceso administrativo [...]. Una enunciación básica de los agentes sociales permite identificar que algunos de ellos están de manera indiscutible dentro de la organización y han sido el elemento considerado en los clásicos dentro de sus concepciones maquinistas u organicistas, como es el caso de la Burocracia (administración) y el Trabajo, sobre los cuales se sustentaron las teorías de división del trabajo por especialidad y la existencia de contribuciones y recompensas. Pero existen otros agentes sociales capitales en la organización, que interactúan, están dentro y fuera, en el interno y el entorno, no solo influyen las decisiones, sino que las toman mediante particulares mecanismos de ejercicio de poder. (Franco, 2012a, p. 159).

Sin embargo, en cuanto a la dimensión patrimonial, es necesario reconocer que la riqueza surge de las dos relaciones antes descritas. Existe una riqueza surgida de la relación social, que es económica, y otra de la relación con el medio ambiente, que es ecológica.

En la dimensión patrimonial, emergen los patrimonios ecológicos que expresan el derecho a un ambiente sano y la cultura organizacional como columna vertebral del capital simbólico, que logra, por el establecimiento de sistemas de valores compartidos, no sobre la voluntad de algún agente en particular, sino sobre el concepto de interés público, que pretende determinar las virtudes orientadoras de la acción organizacional. Derivados de ellos los patrimonios económicos con sus elementos de capital fijo y variable, no necesariamente en la perspectiva de generación de ganancia sino en el de la conservación del patrimonio. (Franco, 2012a, pp. 159-160).

En el contexto de la organización como célula social, es fundamental rescatar el patrimonio ecológico, pues los discursos administrativos y económicos lo han llevado al plano de la sostenibilidad. Aquí la relación con el medio ambiente es económica y solo se protege aquello que pueda ser útil según las perspectivas financieras de las organizaciones, que siempre dejan por delante las necesidades de empresa en marcha y no las de supervivencia de las especies, del aire, del agua, del planeta. De esta forma se agota no solo la dimensión patrimonial, porque sin patrimonio ecológico difícilmente se cuenta con patrimonio social.

La dimensión social y patrimonial de la organización se relaciona para dar dinámica a la organización mediante el mantenimiento de la vida con base en ejercicio de derechos, procesos de trabajo fundamentados en intereses concurrentes, desde luego sobre la base del interés público. Los procesos son acciones de poder

y conflicto que por su permanencia establecen patrones de comportamiento o lo que es lo mismo, el proceso es un patrón de comportamiento determinado por acciones de poder y conflicto. Los procesos se relacionan con las instituciones para dar origen a las estructuras como mecanismos de distribución del ejercicio del poder y el desempeño de los individuos, inspirado por valores. (Franco, 2012a, p. 160).

Estos son los grandes desafíos en el desarrollo del neopatrimonialismo, la gran construcción latinoamericana que nos legó el profesor António Lopes de Sá.

## REFERENCIAS

- Castells, M. (1999). *La era de la información. Economía, sociedad y cultura. Vol. 1. La sociedad red*. Madrid: Alianza Editorial.
- Castells, M. (2012). *Comunicación y poder*. Ciudad de México: Siglo XXI.
- Carvajal, R. (2003). De lo inhumano y lo humanizable en las relaciones de subordinación. Filosofía, historia y sociología del humanismo en la empresa de negocios. En F. Cruz, O. Aktouf, & R. Carvajal (Eds.), *El lado inhumano de las organizaciones* (pp. 23-90). Cali: Universidad del Valle.
- Chiavenato, I. (1976). *Introducción a la teoría general de la organización*. Bogotá: McGraw-Hill.
- Colet, R., & Polío, J. (2014). *Procesos de venta*. Recuperado de: <https://www.mheducation.es/bcv/guide/capitulo/8448191633.pdf>
- Coronella, S., & Santaniello, L. (2018). Gino Zappa: il fondatore dell'Economia aziendale. En *Le discipline economiche e aziendali nei 150 anni di storia di Ca' Foscari* (pp. 161-182). Venzia: Edizioni Ca'Foscari. Recuperado de [https://edizionicafoscarini.unive.it/media/pdf/books/978-88-6969-259-8/978-88-6969-259-8\\_m7moXs6.pdf](https://edizionicafoscarini.unive.it/media/pdf/books/978-88-6969-259-8/978-88-6969-259-8_m7moXs6.pdf)
- Cruz, F. (2000). Hacia una redefinición del concepto de organización. En H. Galvis Parrasi (Comp.), *De lo humano organizacional*. Cali: Universidad del Valle.
- Da Cunha, J. (2005). António Lopes de Sá e o «Neopatrimonialismo». *Jornal de Contabilidade*, (345), 464-467.
- Díez, F., Blanco González, A., Cruz Suárez, A., & Prado Román, C. (2017). Efecto de la Responsabilidad Social Empresarial sobre la legitimidad de las empresas. *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, 47, 325-348.
- Dos Santos, T. (2002). *La teoría de la dependencia: Balances y perspectivas*. Madrid: Plaza & Janés.
- Fernández, J., & Bajo Sanjuán, A. (2012). La teoría del stakeholder o de los grupos de interés, pieza clave de la RSE, del éxito empresarial y de la sostenibilidad. *Revista Internacional de Investigación en Comunicación aDResearch ESIC*, 6(6), 130-143.
- Franco, R. (1998). *Contabilidad integral*. Pereira: Investigar Editores.
- Franco, R. (2011). Una reformulación del concepto de control. *Libre Empresa*, 8(1), 31-72.
- Franco, R. (2012a). *Fiscalización estratégica de arquitectura organizacional. Una tecnología para la revisoría fiscal*. Bogotá: Universidad Libre.

- Franco, R. (2012b). Teoría del régimen internacional en contabilidad. *Revista Lúmina*, (13), 8-29.
- Freeman, R., Wicks, A., & Parmar, B. (2004). Stakeholders theory and «the corporate objective revisited». *Organization Science*, 15(3), 364-369.
- Friedman, M. (1962). *Capitalismo y libertad*. Madrid: Orbis.
- Garcilazo, J. (2011). La teoría de la ecología poblacional examinada a la luz de las teorías adaptacionistas. *Visión de Futuro*, 15(1), 131-148.
- Lopes de Sá, A. (1997). *Teoría general del conocimiento contable. Lógica del objeto científico de la contabilidad*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Lopes de Sá, A. (2000). *Prosperidad y el esfuerzo científico del neopatrimonialismo contable para una nueva sociedad*. Recuperado de <http://antoniolopesdesa.com.br/artigos/internacionais/>
- Lopes de Sá, A. (2005). Doutrinas, escolas novas. Razões de entendimentos na Ciência Contábil. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 4(10), 25-34.
- Martínez, G. (2014). Teoría y metodología de la contabilidad. *Revista Lúmina*, (15), 75-104.
- Masi, V. (1943). *La ragioneria come scienza del patrimonio*. Padua, Italia: Cedam.
- Mendivelso, H., & Lobos, F. (2019). La evolución del marketing: una aproximación integral. *Revista Chilena de Economía y Sociedad*, 13(1), 58-70. Recuperado de <http://search.ebscohost.com/consultaremota.upb.edu.co/login.aspx?direct=true&db=fua&AN=138640559&lang=es&site=eds-live>
- Murillo, G., Zapata, Á., Martínez, J., Ávila, H., Salas, J., & López, H. (2008). *Teorías clásicas de la organización y el management*. Bogotá: Ecoe.
- O'Donovan, G. (2002). Environmental disclosures in the annual report. Extending the applicability and predictive power of legitimacy theory. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15(3), 344-371.
- Pérez, S. (2009). El neopatrimonialismo contable. *Revista Económicas CUC*, 30(30), 139-148.
- Suárez, S. (2012). Fundamentos filosófico científicos de la teoría neopatrimonialista de la contabilidad. *Saber, Ciencia y Libertad*, 7(2), 145-157.
- Villegas, G. (2003). Organizaciones virtuales. *AD-Minister*, 2, 71-89.



El árbol moral, de la alegoría enciclopédica *El árbol de la ciencia* de Raimundo Lulio, libro que perteneció a José Celestino Mutis.

## Capítulo 5

---

### Antônio Lopes de Sá, filósofo de la contabilidad

**Valério Nepomuceno**

Centro Universitario de Patos de Minas,

*El contador es uno de los pocos profesionales en la actualidad a quien se obliga a evidenciar como cierto lo que... él mismo reconoce como equivocado.*

LOPES DE SÁ (2010a, párr. 8)<sup>1</sup>

#### INTRODUCCIÓN

El objetivo de este capítulo es analizar el aporte de un pensador brasileño que dedicó la mayor parte de su vida a la investigación científica de la contabilidad: el inolvidable benemérito profesor, investigador y escritor Antônio Lopes de Sá. Presentaré, de forma somera, datos relevantes de su vida profesional, sus investigaciones contables y algunas de sus teorías contables más relevantes, desarrolladas desde los años cincuenta, en tiempos en que el avance de las ciencias contables en Brasil apenas cumplía cinco años de evolución. El escenario contable brasileño, en ese momento, se había fundado en las bases del pensamiento europeo, particularmente el italiano, en el cual Lopes de Sá estuvo vinculado durante toda su vida. Ya para esa época, José da Costa Boucinhas

---

<sup>1</sup> El artículo que tiene por título en portugués *Alisamento de resultados e normas internacionais* fue enviado al profesor Valério Nepomuceno, uno de los autores del presente libro, el 26 de marzo de 2010, para luego ser publicado en internet pocos meses después de que muriera su dilecto amigo. (N. del E.)

(1914-1993), entre otros investigadores contables, había realizado estudios en el contexto de la escuela contable norteamericana, cuyo fundamento era el utilitarismo pragmático de los sistemas de información contable. El profesor Boucinhas adopta el libro de los norteamericanos Finney y Miller (1970).

En este capítulo, pretendo analizar el pensamiento contable de Lopes de Sá con base en los libros que determinaron su postura científica. El primero de ellos titula *Introdução à ciência da contabilidade* (Lopes de Sá, 1987). El segundo, *Teoria do capital das empresas* (1965), retrata sus primeros pasos en el sentido de la construcción de la teoría de los capitales. El tercer libro, más robusto y más maduro científicamente, *Teoria geral do conhecimento contábil* (1992a; 1997), constituye la síntesis de su pensamiento, de sus reflexiones sobre el patrimonio, entendido como riqueza. El cuarto libro titula las *Normas internacionais e fraudes em contabilidade* (2010b), y es, probablemente, su última obra publicada en vida.

El análisis de estas obras me permitió trazar el perfil científico de Lopes de Sá, y contextualizarlo según sus influencias filosóficas, en particular sus relaciones con el positivismo comtiano. De este modo se pudo verificar su trayectoria en el campo contable, y cuestionar, desde un punto de vista científico, en qué medida el filósofo francés Augusto Comte influyó en Lopes de Sá en la construcción de su pensamiento contable. Ahora bien, si la obra de Lopes de Sá tuvo la influencia del positivismo comtiano y del pensamiento empirista de Vincenzo Masi, Gino Zappa, Fábio Besta, entonces es relevante cuestionar en qué medida su obra fue renovadora.

## DISCUSIÓN

La *teoría de sistemas de funciones patrimoniales riqueza* (1988, 1990, 1992b), desarrollada por Lopes de Sá, y publicada en 1992 con el título *Teoria geral do conhecimento contábil: lógica do objeto científico da contabilidade*, constituye una síntesis de todo su trabajo. Se conoce como *neopatrimonialismo* y como la primera escuela de pensamiento contable en Brasil. Sin embargo, cabe preguntar: ¿se trata realmente de una teoría innovadora, o es más bien de una herencia del viejo patrimonialismo de Masi, con un ropaje nuevo?

Para abordar este interrogante, fue necesario, en aras de la objetividad, estudiar los siguientes puntos crítico-reflexivos: 1) verificar si el positivismo comtiano, como primera fuente de influencia en las ciencias sociales, permaneció también en la ciencia contable, y en particular en la obra de Lopes de Sá;

2) revisar y establecer el contexto de la obra de Vincenzo Masi —inspirador de la obra de Lopes de Sá—, y en qué medida esta puede ser considerada como empirista; 3) contextualizar y determinar cuáles son los puntos relevantes y renovadores en la obra de Lopes de Sá, sobre todo en relación con la teoría general del conocimiento contable.

Con todo, para los propósitos de este capítulo se analizaron dos puntos relevantes: primero, el significado de *fenómeno social* en Comte, en contraposición al establecido por Lopes de Sá, y que se materializó en su teoría general del conocimiento contable; segundo, conocer en qué medida pudo haber influido el positivismo comtiano en Lopes de Sá, y por qué no influyó en las generaciones posteriores a los años ochenta, cuyo paradigma principal estuvo dominado por Watts y Zimmerman (1986).

Aun cuando el neopatrimonialismo se mantuvo en vigor casi una década de existencia, y se ha considerado como la primera corriente contable genuinamente brasileña, no emergió como un *mainstream* (paradigma) en el escenario contable brasileño, lo que no quiere decir que no tenga su propio valor científico. La tendencia de otra corriente de pensamiento contable, como la escuela norteamericana, fue difundida por los académicos de la Facultad de Economía y Administración de la Universidad de São Paulo, entre los que cabe destacar al profesor Boucinhas, pero todavía no ha permitido ninguna manifestación de interés, en busca de alternativas teóricas más consistentes. Por otro lado, este tipo de influencia «masificadora» no ha ocurrido en otros países de Suramérica, como, por ejemplo, en Argentina o en Colombia (Franco, 2018, pp. 133-161), donde los académicos han avanzado mucho en busca de alternativas más lúcidas que las pretendidas por los modelos positivistas (Watts & Zimmerman, 1978, 1979, 1986). En este sentido, optaron, inclusive, por el estudio de la obra de Lopes de Sá, como es el caso de la Universidad de Buenos Aires, que realizó su II Simposio Internacional de Teoría Contable: la obra de Antônio Lopes de Sá (agosto de 2018). Ya para 2017 se había realizado el primer simposio sobre la obra de Richard Mattessich.

En Colombia, por medio del profesor Jesús Alberto Suárez Pineda, se presenta este libro, en un convenio de colaboración académica entre las universidades colombianas: Corporación Unificada de Educación Superior, Institución Universitaria de Envigado, Universidad La Gran Colombia, la Universidad Libre y la universidad brasileña Centro Universitario de Patos de Minas (UNIPAM) y Centro Universitario de Minas, Academia Minera de Ciencias Contables

(AMICIC), en el marco de la red de investigación interuniversitaria convocada por la Biblioteca de Pensamiento Vivo Anthos Contable.

Así, se hizo inminente el estudio del pensamiento contable de Lopes de Sá, particularmente, por causa de la necesidad de reflexiones críticas sobre su teoría general del conocimiento contable. Este trabajo pretende recorrer este camino.

## REFERENTES TEÓRICOS

El objetivo es establecer un marco conceptual y periodizaciones que permitan analizar y discutir las teorías contables desarrolladas por el profesor Lopes de Sá, particularmente de sus obras *Teoria do capital das empresas* (1965) y *Teoria das funções sistemáticas do património aziendale* (1990; 1992b), entre otros aspectos de su pensamiento contable.

La obra Lopes de Sá tuvo gran influencia de la cultura europea, especialmente de la italiana. Él se desenvolvía muy bien en todas las culturas europeas, e hizo acopio de un vasto conocimiento sobre cada uno de los grandes pensadores contables de Bélgica (Vlaemminck) y de los clásicos italianos. Sin embargo, en su caso particular, apenas se interesó por estudiar la cultura contable de los pensadores norteamericanos de la contabilidad; con raras excepciones citó a algunos de ellos. En cambio, sí se especializó en la crítica del modelo prescriptivo (normativo) de la escuela anglosajona.

El *positivismo* puede estudiarse por lo menos desde tres perspectivas distintas: 1) la de Augusto Comte (figura 1), su creador, quien considera el positivismo una doctrina filosófica, sociológica y política, y que consiste en la observación de los fenómenos —la observación se da de manera remota y neutra en relación con lo observado—; 2) la de Milton Friedman (1953), conocida como «economía positiva», y defendida, en el contexto contable, por Watts y Zimmerman (1978, 1979, 1986), en que se ve la firma como una red de *contratos* desarrollados por el agente y por el principal; 3) la percibida en el seno de las ciencias sociales en que «las personas no son vistas como constructoras activas de su realidad social. El objeto no puede ser simultáneamente sujeto. En cambio, las personas son analizadas como entidades que pueden ser pasivamente descritas de modo objetivo» (Chua 1986, p. 606).

Para Chua, el positivismo se refiere a las creencias acerca de la realidad física y social —objetivismo y realismo—. Es el punto de partida para el proyecto de predicciones, racionalizado en términos naturales. «Es como si el fenómeno fuese mecánico, impersonal, observable y natural» (Nepomuceno, 1996, p. 12).



**Figura 1.** Augusto Comte (1798-1857)

Fuente: litografía de Comte por Tony Touillon, c. 1850.

«El positivismo prefiere un enfoque teórico que haga superfluo el principio de la interpretación subjetiva de los hechos sociales» (Habermas, 1990, p. 138). Una distinción fundamental entre ciencia *positiva* y ciencia *normativa* es que en la primera el cuerpo de conocimiento versa sobre «lo que es» y en la segunda sobre «lo que debe ser» (Casta, 2000; McDonald, 1972). Gaffikin (2006, p. 2) define esta nueva corriente *neoempirista* (positivismo) como si fuera una escuela inmersa en la ideología neoliberal que entrenó a sus primeros investigadores contables. Los positivistas rechazan cualquier intento de conceptualizar la ciencia.

### **El positivismo de Augusto Comte y sus transformaciones**

El positivismo comtiano, como método auténtico de pensar las ciencias sociales, influyó en las escuelas y los investigadores contables de Europa entre las décadas de los cincuenta y los sesenta. Luego predominó un positivismo que se distingue del preconizado por Comte (Degos & Mattessich, 2011, p. 4), como es el caso de Watts y Zimmerman (1978, 1979, 1986), pues se trata de un positivismo que hace una lectura *utilitarista* y empirista de la contabilidad.

En su *espíritu positivo*, Comte renuncia a la búsqueda de las *causas*, para concentrarse solo en las *leyes*: estas son, naturalmente, las *leyes de la naturaleza*; sin embargo, la misma sociedad está inserta en la naturaleza (Hidalgo, 2012, p. 37). Las causas pueden ser íntimas, *absolutas*, primeras o finales. La ley, en

cambio, es una relación —ley de convivencia, *estática* o ley de sucesión, *dinámica*— que vincula cada objeto a lo que le es externo. La causa, en este sentido, busca la *sustancia*. Los dos conceptos se refieren a lo *absoluto*.

En sus lecciones comtianas, Hidalgo (2012) propone incluso que toda teoría positiva debe necesariamente basarse en observaciones. También considera, por otro lado, que, para involucrarse en observaciones, nuestra mente se vale de una teoría. Si al contemplar los fenómenos no los vinculamos inmediatamente con algunos principios, no solo sería imposible combinar esas observaciones aisladas y, en consecuencia, no se sacaría nada de ellas, ni seríamos capaces de retenerlas. Además, en la mayoría de los casos, los hechos permanecerían desapercibidos ante nuestros ojos. Así, el método positivo comtiano no está orientado por las *causas*, sino más bien por las *leyes* que rigen los fenómenos. Por esta razón desconoce la metafísica y la teología como medios para construir ciencia.

Comte es el padre de la *física social* (sociología), ciencia positiva, cuyo propósito

[...] es explicar los fenómenos sociales mediante la aplicación de la metodología científica, en busca de leyes universales que sean válidas en las dinámicas humanas de todos los tiempos y sociedades [...] Para los positivistas, es posible estudiar la sociedad y formular sus leyes de funcionamiento con la misma precisión y objetividad con que se estudia el efecto de la gravedad de los cuerpos o el movimiento de los astros del sistema solar. (Betoni, 2012, párr. 4).

En este sentido, Comte establece el método positivo de investigación con base en la *observación directa*, la *experimentación*, el *análisis patológico*, el *método comparativo*. Ciertamente, de la aplicación del método positivo surgen *leyes* que pueden determinar el significado de los objetos sociales.

Las leyes, por tanto, se derivan de las relaciones abstractas y constantes entre fenómenos observables; son leyes positivas que permiten formar la estructura de la filosofía positiva. Así, para Hidalgo (2012) la necesidad de los fenómenos es una necesidad relativa; esto quiere decir que un fenómeno ocurre necesariamente, no en virtud de su naturaleza *absoluta*, sino cuando ocurren todas las condiciones de las cuales éste depende (pp. 54-55).

## Fenómenos sociales

Toda la obra de Lopes de Sá tiene que ver con conceptos de fenómenos sociales. Y los fenómenos sociales pueden percibirse, por lo menos, de dos maneras diferentes y antagónicas. Por un lado, se perciben los fenómenos sociales

como acciones humanas de la sociedad que pueden ser observados como *cosas* (Durkheim, [1895] 1956). Por otro lado, no se debe admitir ni siquiera la existencia de fenómenos (objetos) con esos propósitos.

Para quienes admiten el fenómeno social como objeto observable, Giannotti (1978) comenta: «Cuando intenta conocer fenómenos psicológicos, el espíritu positivo pretende encontrar las relaciones que se presentan en estos fenómenos, como es el caso de fenómenos físicos del movimiento o de la masa; solo así conseguirá realmente explicarlos» (p. 11).

Nunes (2017) afirma, de forma didáctica, que los fenómenos sociales provienen de la vida social y del comportamiento humano en la sociedad. Entre estos se encuentran los fenómenos económicos —empleo y desempleo, crecimiento económico, inflación, producción de la riqueza y su distribución, consumo de bienes y servicios, etc.—, demográficos —crecimiento poblacional, migración, distribución de la población por grupos de edad, etc.—, sociológicos —tendencias de moda, dieta alimentaria—, políticos e históricos, entre otros.

Los fenómenos sociales pueden percibirse por medio de *hechos sociales* (Durkheim, 1956). Así, según Durkheim (1995):

Nuestro método es objetivo. Está completamente dominado por la idea de que los hechos sociales son cosas y deben ser tratados como tales. [...] Consideramos los hechos sociales como cosas, pero no como *cosas sociales*. El tercer rasgo característico de nuestro método es el de ser exclusivamente sociológico. Con frecuencia ha parecido que estos fenómenos, a causa de su extrema complejidad, o bien eran refractarios a la ciencia, o bien solo podían penetrar en ella más que reducidos a sus condiciones elementales, sean psíquicas, sean orgánicas, es decir, despojados de su naturaleza propia (Durkheim, 1956, pp. 141-142; 1995, pp. 148-149; 1999, pp. 165-166).

Raymond Aron (1970) se dedica al estudio de las ideas fundamentales de la generación de sociólogos de fin del siglo XIX (Durkheim, Pareto y Weber). Explica el paso al siglo XX destacando los elementos científicos del sistema de Vilfredo Pareto, que Lopes de Sá tomó como fundamento lógico de su investigación contable. Pareto categoriza los conceptos de *acción lógica* y de *acción en la lógica*, según la relación medio-fin que se desarrolla de manera objetiva y subjetiva en la realidad (Aron, 1970). Este análisis Aron (1970) condujo a la concepción de la ciencia a la que Pareto le dio la denominación de lógico-experimental:

*Lógico* significa que es legítimo, a partir de las definiciones formuladas o de las relaciones observadas, deducir consecuencias que resultan de las premisas. El

adjetivo *experimental* incluye tanto la observación en el sentido estrecho del término como la experimentación. La ciencia es experimental porque se aplica y se refiere a lo real, en cuanto origen y criterio de todos sus enunciados. Un enunciado que no es susceptible de ser demostrado o refutado por la experiencia no es científico (p. 138).

La otra manera de abordar los fenómenos sociales es como si estos no pudieran ser observados ni experimentados, o como si tampoco se pudieran obtener conclusiones. Tal es la posición de los críticos del positivismo. Y, probablemente, uno de los primeros críticos de los positivistas y uno de los más representativos de la generación sea Anthony Giddens (1986). Él defiende la tesis de que

No podemos abordar la sociedad, o los «hechos sociales», como hacemos con los objetos o los fenómenos del mundo natural, pues las sociedades solo existen en la medida en que ellas son creadas y recreadas por nuestras propias acciones como seres humanos (p. 11).

Para Giddens, además de la reflexividad (sujeto-objeto), el mundo social es a la vez organizado, maleable e imprevisible (Hill, 1988). Al criticar a Durkheim, Giddens (2007, p. 31) afirma:

La diferencia entre sociedad y naturaleza está en que la naturaleza no es un producto humano, no es creada *por* acción humana. Si bien no la produce una persona determinada, la sociedad es creada y recreada de nuevo por los participantes, aunque no *ex nihilo*, en cada encuentro social. *La producción de la sociedad* es una realización diestra que seres humanos sustentan y «hacen ocurrir» (citado por Lenzi, 2006, p. 106).

### **Positivismo en contabilidad: de Dumarchey a Watts y Zimmerman**

Uno de los primeros trabajos de contabilidad que se basaron en el positivismo de Comte fue escrito por Jean Dumarchey. Sus tres libros principales tuvieron gran éxito y el primero de sus libros fue «comentado en Rusia, en Eslovenia y en Portugal (donde sería traducido)» (Michaïlesco, 2005, p. 93). Su primera obra, titulada *Théorie positive de la comptabilité* (1914) fue considerada por Jaime Lopes Amorim (1943) una verdadera obra científica, nunca antes vista entre los franceses. «Esta es la única teoría de cuño científico que hasta ahora se ha producido en Francia; es de gran utilidad no solo para los teóricos que desean revisar, actualizar y enriquecer sus conocimientos, sino también para los expertos contables» (p. 5).

De acuerdo con la literatura dedicada a Dumarchey (1914), él es el padre de la serialización de activo/pasivo/posición neta (Charrier, 2005; Michaïlesco, 2005). La contribución de Dumarchey, según Charrier (2005, p. 39), atravesó vigorosamente todo el siglo, sin duda, debido a su empeño por dar a la contabilidad unos fundamentos científicos tangibles que Dumarchey dilucida al concluir un estudio cuasi-naturalista. Esto le permite destacar el objetivo esencial de la contabilidad: la expresión del valor económico de los activos de la empresa.

Para Nikitin (2010), Jean Dumarchey puede considerarse como el último de los autores contables franceses. Pero desde 1947, en Francia, la normalización de las cuentas impone que la elaboración de la doctrina contable deje de ser iniciativa individual de los investigadores contables: se torna colectiva o socializada, sin mayor repercusión política (p. 3). El resto de Europa, particularmente Italia, España y Portugal, que no se adhirieron a la normalización de las cuentas en ese momento, continúa con sus propias teorías durante las décadas de los cincuenta y sesenta, basadas en el empirismo y el positivismo. Desde los años sesenta surge el *normativismo* y, un poco más tarde, el *criticismo*, como contraposición a la teoría positivista.

A comienzos de la primera década del siglo XX, surge otra vertiente del positivismo comtiano, interpretada por John Neville Keynes, que propone una lectura apropiada —más científica— para la economía política. Pero solo en los setenta, la contabilidad norteamericana toma la teoría positiva como su fundamento científico (Power & Vangermeersch, 1996, p. 471). La palabra *positivista*, según Baker (2011, p. 212), asumió una connotación diferente a finales de los setenta con los trabajos de Ross Watts y Jerold Zimmerman. La teoría positiva contable se constituye en una tentativa seria de explicar y predecir el comportamiento contable con base en los costos contractuales entre los diferentes inversionistas de la organización, que puede consistir en cualquier combinación de costos de transacciones, costos de agencia, costos de información, costos de negociación y costos de quiebra (Power & Vangermeersch, 1996, p. 471). Baker (2011) destaca que

[...] tanto Watts como Zimmerman trabajaron juntos en la Universidad de Rochester cuando terminaron sus doctorados; en 1978 publicaron *Hacia una teoría positiva para la determinación de estándares de contabilidad*, en *The Accounting Review*. Este y otros artículos posteriores (Watts & Zimmerman, 1979, 1986, 1990) fueron objeto de mucha crítica, favorable y desfavorable. La investigación contable «positiva» adquirió una connotación peyorativa

entre muchos investigadores contables, especialmente para los que defendían el enfoque crítico. (Puxty & Tinker, 1995, p. 212).

Major (2017) nos recuerda que la investigación positiva presupone que la realidad es mucho más simple de lo que realmente es. Así, busca aislar relaciones entre las variables observadas en el contexto en que estas existen y las estudia de forma independiente y aislada. Con todo, afirma Major, una parte muy representativa de la comunidad académica persiste en aplicarlo (p. 174). Esta autora fundamenta sus críticas al positivismo contable con el uso de herramientas matemáticas sofisticadas y modelos estadísticos.

El rigor del positivismo fue descrito como un «mito» por sus contradictores (Williams, 2014). Según ellos, hay dos aspectos que justifican el cuestionamiento del rigor de la investigación positiva. En primer lugar, los conceptos («construcciones») sobre los cuales se fundamenta la contabilidad son socialmente contruidos (es decir, son interpretados) como resultado de la interacción humana. Por ejemplo, los conceptos de «activos», «pasivos» y «ganancia» provienen de convenciones humanas, que fueron discutidas y revisadas con el tiempo. La existencia de convenciones implícitas para medir activos, pasivos y ganancias precisa de juicios de valor; por lo demás no hay consenso sobre la manera como esas construcciones se deben cuantificar y medir [...]. El segundo argumento que los críticos del positivismo utilizan para cuestionar el rigor de la investigación positiva se relaciona con la complejidad de la contabilidad como una práctica social y humana. (p. 174).

Esto exige de los investigadores contables percepción multidisciplinaria, visión holística y equilibrio en la formulación de los métodos científicos.

## CRÍTICA DE LA CONTRIBUCIÓN CIENTÍFICA DE LOPES DE SÁ

Antes de analizar y discutir la contribución científica de Lopes de Sá, con énfasis particular en sus obras *Teoria do capital das empresas* (1965) y *Teoria geral do conhecimento contábil* (1992a, 1997), es necesario establecer, aunque de manera somera, su trayectoria personal y profesional.

### El hombre

Se destacó por no huir de las polémicas públicas, dotado de una gran inteligencia y de una memoria prodigiosa. Culto, magnánimo, soñador, carismático, masón, propietario de una firma de contadores, Lopes de Sá (1927-2010),

en su condición de doble nacionalidad lusitano-brasileña, fue un apasionado de la ciencia contable. Ese profundo amor a la contabilidad le abrió caminos científicos y amistades estrechas y duraderas con un sinnúmero de colegas brasileños y extranjeros, pero también le valió la animadversión y no pocas críticas de sus colegas profesores de la Facultad de Economía y Administración de la Universidad de São Paulo (USP), que, en cierta medida, se fueron aminorando con el tiempo. Sus firmes convicciones en favor de la corriente europea del pensamiento contable lo pusieron en primera línea del nuevo pensamiento contable uspiano<sup>2</sup> —que entonces estaba muy influido por la instrumentalidad de los norteamericanos, como si fuera el florecimiento de una nueva era contable que se oponía a interpretar la contabilidad en el reducido marco de los *sistemas de información*, y por ende, desprovista de historia, filosofía y moral—. Su discurso contundente le produjo largas y estresantes dificultades durante los años sesenta y siguientes.

De acuerdo con su sitio web, Lopes de Sá editó su primer artículo técnico en la *Revista Paulista de Contabilidade* —no se hace referencia al nombre del artículo—, por solicitud del profesor Armando Aloe (1911-1981), en 1951. Según declaraciones de Lopes de Sá, Aloe desempeñó un papel importante en el inicio de su carrera académica. Esto le permitió conocer pensadores contables como Jaime Lopes Amorim, Martim Noel Monteiro (Portugal); Antônio Goxens Duch (España); Egidio Giannessi, Pietro Onida, Lino Azzini, Vincenzo Masi (Italia) y muchos otros.

Sabemos también por el sitio web que Lopes de Sá, en 1963, fue invitado a exponer sus ideas en Europa, para participar en un congreso dedicado al Plan de Cuentas Internacional, en Barcelona. Realizaba así su primer viaje internacional. Eran tiempos cruciales para una Europa que intentaba consolidar la profesión contable. Durante este periodo (1951-1963), la Unión Europea de Expertos Contables, Económicos y Financieros (UEC) se constituyó en un punto focal en los debates sobre una eventual unificación futura de la profesión contable en Europa. Se ha constatado que la creación de la Comunidad Económica Europea y sus planes de crear un mercado común de servicios de contabilidad provocaron un conflicto de visiones entre las organizaciones del Reino Unido y de Holanda, por un lado, y la UEC, por otro, que se resolvió en 1963 con la adhesión negociada de los antiguos extranjeros de la UEC (Camfferman & Zeff, 2009).

---

2 Uspiano, calificativo referido a la USP, o Universidad de São Paulo. (N. del E.)

Sus relaciones con numerosos investigadores en Italia le permitieron al profesor Lopes de Sá estrechar vínculos con Frederigo Melis (1914-1973) y con la nueva generación de investigadores contables de Brasil. En 1964, Lopes de Sá defendió su tesis doctoral sobre la *teoría científica del equilibrio*, con la cual se graduó como Doctor en Ciencias Contables de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas, y fue nombrado profesor adjunto de la Universidad de Brasil, en Río de Janeiro. Ese mismo año fue nombrado presidente de la Asociación Científica Internacional de Contabilidad y Economía (Prof. Antônio Lopes de Sá, s. f., p. 7).

Según las memorias de los congresos brasileños de contabilidad, Lopes de Sá aparece por primera vez presidiendo la comisión responsable de la reforma de la Ley de Sociedades Anónimas, en 1961, en el VII Congreso Brasileño de Contabilidad, realizado en Río de Janeiro (Conselho Federal de Contabilidade [CFC], 2016, pp. 45-47). Muy probablemente, su recomendación estaría asociada a su vigoroso desempeño profesional y científico que ya era reconocido por muchos países de Europa. Pero esa reforma no prosperó por razones políticas, puesto que el movimiento de los contadores paulistas, dirigido por los profesores de la USP, era muy fuerte; a ellos les correspondió la reforma, en 1976, la cual fue sancionada y promulgada como la Ley 6.404 de 1976, considerada por muchos como una copia del Model Business Corporation Act, o Modelo Federal de Sociedades Mercantiles en Estados Unidos. Posteriormente, Lopes de Sá presidió el VIII Congreso Brasileño de Contabilidad, en 1969, realizado en el Instituto Municipal de Administración y Contabilidad, en Belo Horizonte (CFC, 2016, pp. 48-51).

En 1972 se encontró en Bolonia (Italia), con el profesor Vincenzo Masi, a quien consideraba su gran maestro. De este encuentro resultaron nuevos horizontes para la doctrina de Lopes de Sá. Durante su estadía, los dos íconos de la contabilidad mundial estuvieron juntos todo el tiempo, y Vincenzo Masi, de avanzada edad, le solicitó al joven maestro brasileño realizar investigaciones que propendan a una visión holística del objeto científico de la contabilidad, a partir de una teoría del fenómeno patrimonial en términos epistemológicos rigurosos (Prof. Antônio Lopes de Sá, s. f., p. 6). Más aún:

El clímax de la carrera literaria y científica de Lopes de Sá se hizo más evidente con la elaboración de una teoría original, la primera en toda la Historia Universal de la Contabilidad que presentaba con rigor epistemológico la estructura nuclear del fenómeno patrimonial. En su mencionada *Teoría de sistemas de funciones*

*patrimoniales de las células sociales*, el hijo egregio de Minas Gerais la expuso por primera vez en 1987, en Europa, en la Universidad de Sevilla, a un grupo selecto de intelectuales, invitado por el Director de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, el profesor Manuel Ortigueira Bouzada. Luego incluso a un grupo cerrado de doctores de la Universidad de Zaragoza, en España, con la coordinación del emérito escritor y doctor, el profesor José Antonio Laínez Gadea, disertó sobre la misma doctrina; la Universidad editó después el estudio del maestro brasileño. (Prof. Antônio Lopes de Sá, s. f., p. 8).

Lopes de Sá destacó la similitud de la teoría del análisis circulatorio de la contabilidad, del profesor Moisés García García, y su propia teoría de las funciones, aunque García había encaminado su teoría a aspectos más económicos que contables. La década de los noventa y la primera década del siglo XXI fueron especialmente importantes para Lopes de Sá, sobre todo por causa de la consolidación y divulgación de su *Teoria geral do conhecimento contábil* (1992a). Fue la época en que hizo un periplo en casi todos los países de América Latina y otros países de Europa.

Además, planeó, organizó y presidió la I Conferencia Iberoamericana de Contabilidad; también proyectó y coordinó diez Prolatinos, o Seminario Internacional de Cultura Contable Latina. El 7 de junio de 2010, el profesor Lopes de Sá falleció en Belo Horizonte, Minas Gerais, dejando una obra inestimable para la cultura contable.

### **Influencia filosófico-científica**

La obra de Lopes de Sá, dedicada a la ciencia contable, es extensa y variada. Comprende tanto aspectos instrumentales como indagaciones en el campo de la filosofía y de las ciencias. Desde un punto de vista científico y filosófico, es posible establecer algunas influencias recibidas por Lopes de Sá a lo largo de su trayectoria académica porque son muy evidentes.

En filosofía, su influencia más significativa es el método positivista de Augusto Comte (1798-1857), que atraviesa casi totalmente su obra, aunque en sus últimas obras se percibe una mayor vocación por las ciencias sociales, influido por los trabajos de Durkheim y Pareto, cuando desarrolla, por ejemplo, el concepto de *célula social* para designar la entidad patrimonial. En el aspecto científico, tuvo una fuerte influencia del patrimonialismo de Vincenzo Masi (1893-1977).

### Concepto de *ciencia contable* en Lopes de Sá

Lopes de Sá concibe la ciencia contable fundada y estructurada en teorías, axiomas y leyes basadas en los principios más puros establecidos por Comte, Durkheim y Pareto. En ocasiones, su forma muy particular de concebir la contabilidad no se distancia de las ciencias naturales, especialmente cuando en su obra *Introdução à ciência da contabilidade* (1987) afirma que el método en ciencia contable

[...] es algo más simple de lo que parece [...]. Básicamente, lo que se persigue es la verdad. La ciencia se construye con verdades. La observación debe conducir a la interpretación y esta debe explicar algo que sea verdadero. El descubrimiento de las leyes es, pues, la gran meta. Descubrimiento, en el sentido lógico de «identificación con la verdad» (p. 65).

Así, sus conclusiones son el resultado de la observación que orienta la interpretación. Sin embargo, la palabra *interpretación* parece no incorporar la idea comtiana de *descripción* de la realidad. Con todo, el método defendido por Lopes de Sá es *inductivo*, aunque considera que no debe ser exclusivo (p. 71).

Lopes de Sá, al abordar las razones científicas, afirma que la contabilidad es una ciencia *fáctica* (1987, p. 29), o una ciencia social *experimental* (p. 75), cuyos fenómenos contables tienen relaciones de multidisciplinariedad con la sociología, el derecho, la economía, la matemática, la estadística y la administración (pp. 75-78). Explora el concepto de *ciencias fácticas* cuando afirma que «por causa de diversos fenómenos contables se puede encontrar a través del conocimiento sociológico. El patrimonio está inmerso en el universo social» (p. 76). No obstante, Lopes de Sá (1987), como buen comtiano, no se distancia de las ciencias naturales, sino que, por el contrario, las toma como fundamento para establecer los parámetros de sus argumentos contables, actitud muy recurrente en su obra. Por ejemplo:

Adopté la analogía para enunciar las «Relaciones definidas de los componentes patrimoniales», tal como hizo Proust en relación con los cuerpos; este ilustre científico dijo que «los cuerpos que se combinan guardan entre sí relaciones constantes»; nosotros decimos: los valores que se combinan para dar estructura al capital de funcionamiento guardan entre sí relaciones constantes que obedecen a la rotación de valores y al proceso de la formación del estado de resultados. (p. 65).

### La percepción del fenómeno contable puro

El abordaje científico del significado del fenómeno contable puro (Lopes de Sá, 1987) ofrece la dimensión de su percepción acerca de la necesidad de *no* observar el fenómeno con base en sus aspectos cuantitativos —valores monetarios—, que son apenas la representación del hecho, no el hecho puro en sí (pp. 46-49). Inicialmente, para Lopes de Sá, el fenómeno contable es el que ocurre en el patrimonio de la organización y puede ser estudiado en sus relaciones, correlaciones e interdependencias. Dice:

En Contabilidad el «fenómeno» tiene el tratamiento que es propio de las ciencias fácticas, es decir, es el *acontecimiento* que puede ser percibido. *No se debe confundir, pues, la «fenomenología» con el estudio (o estudio científico) de los fenómenos de las ciencias fácticas.* (p. 44).

Desde esa perspectiva, Lopes de Sá determina el objeto de estudio de la contabilidad —los fenómenos—, delimita su universo —el patrimonio— y observa que no se trata de un fenómeno filosófico —establecido por Husserl o Heidegger—, sino de un fenómeno sensorial. Una vez más refuerza sus convicciones positivistas.

Cuando habla de «expresión *pura* del fenómeno», Lopes de Sá observa que el *fenómeno contable* no se refiere al que es conocido por la mayor parte de las personas, vale decir, el habitualmente estudiado, como es el caso de los valores en cuanto expresiones monetarias que en efecto son solo instrumentos de medida (Lopes de Sá, 1987, p. 46). Entre otras cosas porque los valores monetarios registrados —cantidad de moneda— en las cuentas contables no se pueden confundir con los «hechos contables», puesto que los *hechos* implican dinámica y acción con cierto propósito deliberado.

Lopes de Sá también observa que tampoco se deben confundir con lo que la convención habla de «aspectos cualitativos» del patrimonio, en el sentido de Onida (1951, p. 33), en que el capital no puede tener ninguna síntesis —monetaria—, sino apenas la percepción cualitativa —capital como un conjunto coordinado de bienes para la obtención de los fines de la empresa (Lopes de Sá, 1987, p. 49)—. Esto también reduciría el fenómeno contable puro a una condición única e inversa de lo cuantitativo, lo que sería poco productivo desde el punto de vista de la percepción holística del hecho contable. Lopes de Sá (1987), entonces, afirma:

El aspecto que hemos denominado «expresión pura del fenómeno contable» es, pues, aquella en la cual el hecho patrimonial se presenta como esencia, como acontecimiento observado en su manifestación real, sin ninguna otra conversión o convención que busque desvirtuarlo como unidad, sin mediciones monetarias y estadísticas. (p. 47).

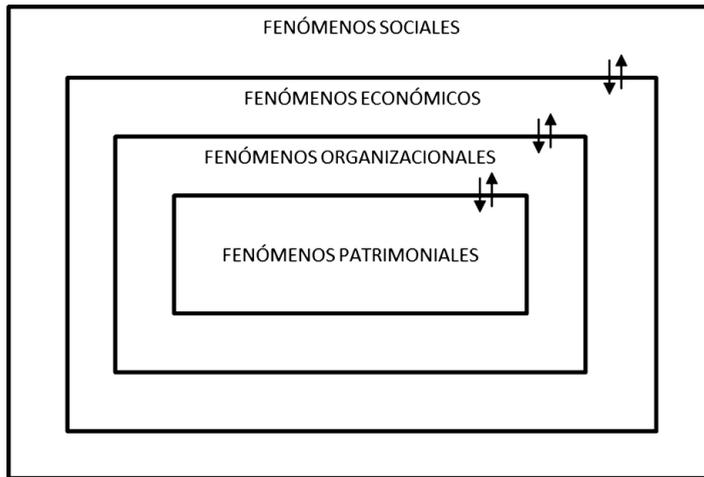
En verdad, Lopes de Sá (1992, p. 29) propone percibir el fenómeno puro como algo que alcanza la esencia contable, instaurada como *hecho social*, a partir del desencadenamiento del propósito humano en la constitución de una organización (1992, p. 29). Esto evidencia lo que Lopes de Sá (1992) entiende, con claridad, por *hecho social* contable positivo en la mejor tradición durkheimiana; es decir, el hecho contable es considerado como *cosa*, pero como *cosa social* (Durkheim, 1956 [1895], pp. 142-143; 1999, pp. 165-166). A esta *cosa social* Lopes de Sá (1992) la denomina *organización*, que se constituye en el fenómeno esencial para la existencia de la contabilidad.<sup>3</sup>

Sin embargo, en su libro *Introdução à ciência da contabilidade* (Lopes de Sá, 1987, pp. 50-52), no se queda en el fenómeno contable puro, y pasa a tratar las cosas de la organización en sus relaciones con los hechos externos. Considera, pues, el problema de la representación monetaria, pero no en su sentido estático, sino en la dinámica impulsada por los agentes: hechos contables sociales que buscan dar significado representativo a las cuentas contables, como es el caso de la moneda y de sus perturbaciones externas —inflación, cambio, crisis económicas, etc.—. Luego estudia, desde el positivismo, las influencias exógenas en el fenómeno patrimonial (figura 2); la acción del tiempo y del espacio en los hechos contables hasta llegar a la filosofía contable por medio de un estudio profundo y positivo de la organización.

El estudio positivo de la *organización*, en su dinámica —ocurrencia de hechos contables—, está anclado en el patrimonio, es uno de los puntos relevantes de su obra *Introducción a la ciencia contable*.

---

<sup>3</sup> Lopes de Sá concibe el hecho social contable como algo propio del patrimonio, lo que ya no puede ser considerado como correcto para los propósitos deseados por la sociedad contemporánea, puesto que otros elementos sociales, como el ambiente social y el medio ambiente natural —bajo la acción del hombre— empieza a tenerse en cuenta en la constitución de lo que debe considerarse como una ciencia contable que propenda al interés social.



**Figura 2.** Interacción de los fenómenos  
Fuente: Lopes de Sá (1987, p. 83).

### Organización positiva (*cinemática social*)

Lopes de Sá diferencia entre *patrimonio* y *organización*. El patrimonio, según él, es algo que tiende a la inercia; necesita ser impulsado para tener transformaciones. La organización parte de la constitución del ambiente donde se aloja el patrimonio; define la organización como un sistema de personas y de riqueza, y su dinámica en busca de un objetivo perdurable. La descripción de esta dinámica (*kinesis* o *cinemática*) patrimonial no debe confundirse con la dinámica de la ciencia administrativa, cuya pretensión es distinta. La contabilidad estudia la dinámica patrimonial desde el punto de vista de las finanzas, y no de la administración en cuanto tal (Lopes de Sá, 1987, p. 83). El sujeto de la organización, para Lopes de Sá (1987),

[...] es «el que ejerce la acción» o «por medio del cual se ejerce», efectivamente, de modo que ni siquiera su voluntad absoluta puede objetivar; en el régimen capitalista, por ejemplo, las grandes empresas están diluidas entre muchos propietarios del capital (p. 92).

Este tema lo trata en su *teoría de las organizaciones*, cuyo fundamento es el estudio de los movimientos del patrimonio producido por las personas. Incluso afirma que se trata de un estudio de *células sociales* con respecto a la sociedad humana, o de un *universo* en relación con el patrimonio. Es decir, la organización está contenida en la sociedad y el patrimonio está contenido en la organi-

zación. Lopes de Sá viene a consolidar una vez más el concepto de *organización* cuando dice:

La organización existe para padecer los fines de las empresas; tales fines son las ganancias, es decir, el «aumento de la riqueza». En ese ejercicio contable, la organización puede incluso actuar en detrimento del fin social, realizando actos que perjudican incluso el interés general de las naciones, aun cuando exista «dentro del ambiente social». (p. 87).

Lopes de Sá tenía claro sobre qué significa estudiar una organización desde un punto de vista contable; es decir, se trata incluso de entender su propio juego contra los intereses sociales. Esta reflexión de Lopes de Sá nos deja entrever una postura crítica sobre el movimiento de acumulación de las riquezas en detrimento de los intereses más superiores de las naciones. Y él no se exime del análisis de imputación de cierta responsabilidad que recae en el contador público cuando, poco antes de su muerte, dice: «El contador es uno de los pocos profesionales en la actualidad a quien se obliga a evidenciar como cierto lo que ellos mismos reconocen como equivocado» (Lopes de Sá, 2010a, párr. 8).

En verdad se trata de una de las reflexiones más convincentes de que la supervivencia de la profesión depende de la «obligación» de describir hechos sociales que propician evidenciadas «equivocadas» como si fueran «ciertas». Las declaraciones de Lopes de Sá, aunque duras, tienen su fundamento en evidencias históricas, puesto que el contador siempre fue visto como aquella persona que tiene la responsabilidad del *cuidado* de los sistemas de información de las organizaciones.

### **Leyes contables: hechos sociales versus representaciones sociales**

Las leyes, para Lopes de Sá (1959), son verdades que expresan relaciones de validez universal y perenne. Así, según este autor, “el enunciado de la ley produce una conclusión sobre la base de *relaciones entre hechos* que no dependen del tiempo o del lugar, de modo que funcionan siempre de la misma forma” (pp., 32-33; las cursivas son nuestras).

Una simple relación, una verdad *parcial*, según Lopes de Sá, no ofrece posibilidades a la ley para generalizaciones científicas. A este respecto, cita la variación cambiaria del dólar en Brasil y en Occidente como un ejemplo de verdad parcial. El comportamiento de los mercados, que provocan oscilaciones en el dólar, no es suficiente para generalizaciones científicas. Su ejemplo es inequívocamente apropiado para hechos contables positivos. No obstante, cuando él

enumera algunas leyes contables (tabla 1), todas están estructuradas, no en *hechos* contables, sino en relaciones estáticas expresas en los sistemas de información contable, por medio de los estados financieros (Lopes, 1987, p. 36).

**Tabla 1.** Relación de las leyes contables

Leyes contables	Autores	Componentes contables
Ley de las proporciones definidas	Lopes de Sá	Balance general
Ley de las reservas ocultas	Vincenzo Masi	Balance general
Ley de la reducción del patrimonio líquido o Ley de la pérdida de capital	Vincenzo Masi	Balance general
Ley de la tendencia de la liquidez	Lopes de Sá	Balance general
Ley de la producción de liquidez	Lopes de Sá	Balance general
Ley de la tendencia de la rentabilidad	Anónimo	Estado de resultados
Ley del deterioro de la tasa de retorno del activo fijo	Anónimo	Balance general
Ley de D'Angelo o Ley de la liquidez continua	Pietro D'Angelo	Balance general
Ley de la obsolescencia	Anónimo	Balance general
Ley de la consolidación financiera o Ley de Masi	Vincenzo Masi	Balance general

Fuente: elaboración propia con base en Lopes de Sá (1987, pp. 32-36).

Creería de buen grado que hay un problema de adecuación entre el concepto de *ley contable*, enunciado por Lopes de Sá, y su «puesta en práctica». Si la ley contable emana de las relaciones entre los hechos contables, entonces no debería ser enunciada por medio de representaciones de los hechos contables, como es el caso de cada una de las leyes mencionadas en la tabla 1. Todas ellas fueron enunciadas a partir de informaciones estáticas —expresadas en moneda— y no sobre la base de relaciones entre los hechos —realidad dinámica—. Es preciso distinguir entre describir hechos sociales contables y describir datos contables contenidos en los estados financieros.

Hay dos maneras de enunciar una ley contable: una enuncia la ley de acuerdo con hechos contables perceptibles —cadena de eventos—, la otra enuncia la ley según la acción sobre los hechos representados que son observados y enunciados como leyes. Por ejemplo, la *ley de las reservas ocultas* solo puede ser enunciada a partir de la observación del balance general. En este caso, no se observó ninguna cadena de *hechos* contables, sino apenas las representaciones contables con las cuales, por medio de la observación, se puede elaborar la ley. Para los propósitos positivistas, por así decirlo, la ley contable se puede enunciar de dos maneras, una por medio de la observación de los hechos contables —directamente—, y la otra mediante la observación de los valores representados en los estados financieros. El hecho de enunciar la ley de las *reservas ocultas* según el balance no le confiere el carácter de verdad irrefutable. Tanto Francia como Alemania, a finales del siglo XIX, se valieron de la formación de reservas ocultas, por medio de depreciaciones aceleradas —subvaloración del activo— para no fomentar la descapitalización de las empresas —distribución de ganancias—.

Así, el concepto de *ley contable*, tan celebrado por Lopes de Sá, debe ser revisado en el sentido de admitir también la reflexión científica por medio de la observación del comportamiento de los hechos de los estados financieros.

### El sentido de lo *empírico* en Lopes de Sá

Lopes de Sá, al estudiar la ciencia contable, clasifica el conocimiento en *empírico*, *científico* y *filosófico* (1987, p. 14). Dice que «la debilidad del conocimiento empírico está en la ausencia de una validez universal, verdadera» (p. 22). Nos referimos a su consabida obra *Introducción a la ciencia contable*, en la que no se atribuye ninguna dimensión filosófico-científica al término *empírico*. Lo concibe, por el contrario, como algo que representa el ‘conocimiento *común* o *popular*’ (*doxa*)<sup>4</sup>, que proviene de la experiencia sensorial —observación del entorno—. Por ejemplo, «saber que va a llover es un conocimiento de naturaleza empírica» (p. 13). Sostiene que «la *empíria* contable se remonta a la época de la historia de la contabilidad que se caracteriza por la ausencia de sistematización de los registros y por la ausencia de estudios de carácter científico y metodológico» (Lopes de Sá & Lopes de Sá, 1983, p. 158). También reconoce que la contabilidad empírica es la que se apoya en los *principios de contabilidad gene-*

<sup>4</sup> La palabra griega *doxa* se usa en el sentido de Platón: *doxa*, ‘opinión’, ‘saber popular’, por oposición a *episteme*, ‘saber riguroso’. (N. del E.)

*ralmente aceptados*, es decir, sin fundamento en la doctrina (Lopes de Sá, 1987, pp. 24-25).

En realidad, se podría proponer más bien la expresión conocimiento *común* o *cotidiano*, en su sentido popular,<sup>5</sup> en lugar de conocimiento *empírico* o *experimental*, que implica la sistematización de conceptos filosóficos y científicos, como lo indica su misma denominación —por referirse a la *experiencia* sensorial—, pero desde el punto de vista de su contenido científico-filosófico. Tal es el caso, por ejemplo, en el campo de la filosofía, de vincular el término *empírico* al empirismo filosófico o, incluso, al *positivismo*, lo que podría generar confusión. Cuando Lopes de Sá (1987) aborda el conocimiento *científico* establece la racionalidad científica de la contabilidad en los siguientes términos:

La contabilidad es una ciencia *fáctica*, cuyo objeto de estudio es el patrimonio; las verdades que enuncia a propósito de las relaciones entre los hechos que estudia son de valor *general*; son válidas en todas partes; están conformadas por observaciones, referentes, teorías, hipótesis, leyes, fuentes de información y estados financieros; todo lo que se enuncia como verdadero es *verificable*; evidentemente es *experimental*; su conocimiento se basa en factores de prueba, debidamente *explicativos*. (p. 29).

Se justifica también Lopes de Sá (1987) afirmando que:

Las imperfecciones más comunes de la falta de *objetividad* en las ciencias sociales, en general, *no ocurren* en el campo contable, particularmente cuando se considera el *fenómeno* en su *esencialidad* (Teoría de las funciones sistemáticas, que estamos elaborando) y no en su *arbitrariedad de valor*. Incluso en situaciones subjetivas es posible, desde un punto de vista científico, garantizar la objetividad [...] (p. 30).

Lopes de Sá tenía una clara concepción de la contabilidad como *ciencia social* (Lopes de Sá & Lopes de Sá, 1983, p. 81), pero con una particularidad que la diferencia de las otras ciencias, es decir, se revela por medio de fenómenos: «la doctrina del patrimonio debe estudiar la causa y los efectos de los fenómenos patrimoniales» (Vincenzo Masi, 1943, p. 149). Percibe así que el fenómeno es algo dado, espontáneo, que puede ser observado en sus causas y efectos.

---

<sup>5</sup> En su sentido popular o vulgar, la expresión *conocimiento cotidiano* agrupa las recreaciones de las prácticas sociales: consensos, convenciones, ideologías de poder, normas, estándares, etc. (N. del E.)

### ***Teoría del capital de las empresas***

En la preparación de su *Teoría del capital de las empresas*, Lopes de Sá (1965) tuvo en cuenta la interdependencia entre la causa y el efecto de los fenómenos. Para él, un fenómeno no es una expresión aislada del sistema patrimonial, porque influye siempre en los otros sistemas. Su teoría se estructura con base en tres aspectos básicos: la *circulación*, el *resultado* y la composición estructural del *capital de las empresas*. Los dos primeros aspectos son responsables de la dinámica del capital de la empresa. El tercero consiste en las relaciones que conforman el capital de los distintos tipos de empresas.

Desde el punto de vista del formalismo positivista, Lopes de Sá (1965) afirma que es necesario estudiar la naturaleza de los efectos y de las causas (p. 40). Sus inferencias científicas son consideradas como una secuencia lógica en la determinación de su teoría. Con esto en mente, Lopes de Sá (1965) propone un conjunto de recomendaciones para consolidar el estudio de hechos contables, como:

- No es suficiente analizar los hechos, como ocurre en otras ciencias. El método de indagación contable requiere el estudio de la conexión de un efecto con los demás efectos que constituyen el sistema patrimonial, al igual que la propiedad del origen de la financiación.
- Sería inconcebible la exclusión de observaciones experimentales de la teoría de las causas y los efectos, o de la especificación de las circunstancias del sistema, a no ser que existan limitaciones de carácter lógico.
- Un estudio de las relaciones de interdependencia requiere experimentación en su propio campo, a menos que la cuestión se limite solo a los conceptos, como vimos anteriormente.
- En este sentido creemos que es necesario presentar una doctrina propia, que ha sido ampliamente justificada por indagaciones prácticas experimentales.
- No es posible estudiar un hecho, en el sistema del capital, sin que se observe a cabalidad el origen, o sea, el punto de partida, complementando la naturaleza, la razón que explica y justifica la aparición del fenómeno en situación;
- Una teoría contable que no permita su comprobación en un campo concreto estaría condenada al fracaso total. (p. 40).

Según Lopes de Sá (1965), los fenómenos causales estudiados en su *Teoría del capital de las empresas* se dan en la *circulación* y en la *rentabilidad*. En la elaboración de su razonamiento lógico, arriba enunciado, hace un ejercicio de correlación de hechos sociales, para establecer un vínculo de causa y efecto:

- Circulación de valores es el periodo de tiempo en que una inversión se vuelve a desinvertir.
- Invertir y desinvertir es un proceso constante al que se someten los componentes patrimoniales.
- Todo capital circula.
- Lo que varía es la velocidad como se opera la circulación.
- La parte de capital que da mayor agilidad a la renovación se denomina «capital circulante», aunque el concepto amerita algunas aclaraciones.
- Dentro de la parte denominada «circulante» existen valores «fijos» que sirven de compensación para permitir la circulación, al tiempo que se garantiza la vitalidad patrimonial, así como dentro de la parte fija existen valores circulantes que se reintegran (p. 43-44).

A continuación, la tabla 3 ilustra sus observaciones con un cuadro de inversiones —que son las aplicaciones en los activos corrientes y fijos—.

**Tabla 2.** Inversiones

Depósitos en cuenta corriente		600.000,00
Activos mantenidos para la venta		
Existencias de especulación		12.000.000,00
Valor global de las existencias	16.000.000,00	
Menos activos no corrientes	4.000.000,00	
Costos de operación		
Créditos no renovables		18.000.000,00
Valor global de los créditos	26.000.000,00	
Menos saldo de activos no corrientes	8.000.000,00	
Inmovilizados técnicos		
Valores reintegrables		6.000.000,00
Valor global de inmovilizados	60.000.000,00	
Valor depreciable	6.000.000,00	
Capital real en circulación		36.600.000,00

Fuente: Lopes de Sá (1965, p. 44).

En verdad, Lopes (1965) afirma que tanto los bienes monetarios, así como las existencias o cuentas por cobrar, poseen un *respaldo*<sup>6</sup> para garantizar la funcionalidad de la empresa, como es el caso de los inmovilizados, y por esta razón no deben tenerse en cuenta en el cálculo de la rotación de capital. Se trata de valores que no rotan y sí influyen mucho en el momento de aplicar las fórmulas. «Las discrepancias son de tal forma relevantes que pueden anular los

conceptos de agilidad» (Lopes de Sá, 1965, p. 55). Evidentemente, la propuesta de Lopes de Sá (1965) no puede ser aplicada por analistas externos porque ellos no disponen de informaciones relativas al *lastre de cuentas*<sup>7</sup>. Pero, internamente, la empresa puede tener una mayor precisión en la rotación de capital con el acompañamiento del mencionado lastre —parte del inmovilizado—. <sup>8</sup>

Por lo que respecta a la rentabilidad, Lopes de Sá (1965) orienta su discusión a la construcción del concepto de «resultado»<sup>9</sup> [*rédito*], como algo complejo e incluso poco explorado:

El resultado [*rédito*] es el efecto de la gestión de los fenómenos patrimoniales para aplicar y recuperar las inversiones, a través de las cuales la organización procura garantizar la expansión de su patrimonio, con miras a proveerse de medios para la protección y dinámica permanente de la riqueza administrada, tomado como principio, satisfaciendo las necesidades individuales del sujeto de una organización y las de la misma organización, contribuyendo así al fortalecimiento y equilibrio social, en mayor o menor medida, de acuerdo con la organización sociopolítica en que aquel se produce, pudiendo, asimismo, en caso de ser negativo, destruir los recursos propios del patrimonio, en situaciones de desequilibrio. (p. 64).

El estilo de Lopes de Sá se caracteriza por la escritura de oraciones y párrafos cortos que confieren cierto matiz particular a toda a su obra. El párrafo anterior, empero, es una de las excepciones en que escribe oraciones largas, tal vez en su afán de elaborar un concepto científico robusto y claro. Esta es una muestra que revela su capacidad de abstracción —para teorizar—, como pocos, especialmente cuando desarrolla el concepto científico de *resultado* en toda la extensión

---

7 Traducción literal del original en portugués *lastro das contas*, es decir, un concepto contable de fuerte raigambre filosófica, porque expresa —según se dijo en la nota anterior— la garantía que contiene un activo y que se registra en una cuenta. Así, por ejemplo, la cuenta contable *existencias (estoque)* es una cuenta cuyo *estoque* ('respaldo o garantía') le permite funcionar u operar a una empresa en su propia dinámica patrimonial. (N. del E.)

8 Los activos inmovilizados (*ativos imobilizados*) no significan 'sin movimiento', desde un punto de vista físico, y que permanecen en la empresa en forma de máquinas, de edificios o de equipo, en su realidad física. Mas, desde un punto de vista contable, el carácter de inmovilizados de tales activos se refiere al hecho de que no rotan como el inventario. Se trata más bien —según nos indica el autor— de objetos que contribuyen a la producción de productos acabados y que, por ende, funcionan todo el tiempo produciendo mercancías o productos, de modo que en la literatura contable neopatrimonialista se les conoce como *capital inmovilizado*, *activo inmovilizado* o *activo fijo*, en contraste con la idea de capitales circulantes, que sí circulan y rotan para generar nuevos capitales. Marx, en su obra *El capital*, afirma que la función del capital es circular: capital-mercancía-capital (C-M-C). En este sentido, los capitales circulantes son la garantía de la capacidad que tiene una empresa para mantenerse en marcha o poder funcionar de manera adecuada. (N. del E.)

9 «Redito», en el original en portugués. Es una palabra de origen italiano que quiere decir 'resultado' de manera general en el español técnico contable (positivo o negativo) (N. del E.)

de la organización. Él percibe las implicaciones reales de la función de resultado en la dinámica de la organización.

Para expresar los fenómenos, Lopes de Sá advierte que el razonamiento lógico solo se procesa cuando existe relación entre los hechos, de modo que se precisa que la investigación en una ciencia determinada deba superar las convenciones de su objeto si se pretende buscar la matriz de las causas en otros ámbitos, hecho este que por cierto puede verificarse en las diversas áreas del conocimiento humano. Y termina el capítulo citando a Augusto Comte ([1830] 2004):

Si al contemplar los fenómenos no los relacionáramos inmediatamente con algunos principios, no solo nos sería imposible combinar estas observaciones aisladas, y por tanto sacar provecho alguno de ellas, sino que seríamos incluso completamente incapaces de retenerlas, y ciertamente los hechos permanecerían desapercibidos ante nuestros ojos. (p. 25).

La parte final de su *Teoría del capital de las empresas* se refiere a las relaciones proporcionales entre los activos y los pasivos, que buscan el equilibrio en proporciones diferentes, dependiendo del ramo del negocio. Las empresas mercantiles poseen como naturaleza de su operación: invertir capital en bienes de venta y desinvertirlos en la misma forma física en que fueron adquiridos. Esa relación de las inversiones es diferente para cada sector de la actividad económica, sea mercantil, industrial o bancaria. Lopes de Sá presenta la siguiente composición de los capitales de inversión (tabla 4):

**Tabla 3.** Composición de los capitales (según proporciones de inversión)

Inversiones	Sector mercantil (%)	Sector industrial (%)	Sector bancario (%)
Inmovilizados	8	33	60
Mercancías	40	32	8
Valores y créditos	50	34	22
Otros valores	-	1	10
Valor global	100	100	100

Fuente: Lopes de Sá (1965, pp. 74, 82 y 90).

Lopes de Sá (1965) explica que encontró estas relaciones porcentuales con base en la «moda» en lugar de utilizar la «media» estadística (p. 4). También explica que realizó la investigación contando con el apoyo de un equipo de 56 personas, 9.000 horas de trabajo —«en laboratorios contables» (p. 5)—, para analizar 7.110 balances, y extraer más de 80.000 porcentajes. Los balances perte-

necen a los ejercicios contables de 1953 a 1957, en los siguientes sectores de la economía (tabla 5):

**Tabla 4.** Total de balances analizados por sectores de la economía

Sectores	Total de balances
Industrias	2.850
Comercio al por mayor	770
Comercio al por menor	3.010
Bancos	90
Compañías de seguro	20
Prestadoras de servicios	100
Total	7.110

Fuente: Lopes de Sá (1965).

Sin duda alguna, este debió haber sido un trabajo extenuante, puesto que se hizo sin ningún apoyo computacional. No obstante, desde el punto de vista científico, en particular, por lo que respecta a la aplicación de la estadística descriptiva —medidas de posición y de dispersión—, entre otros recursos, es posible que sus conclusiones hayan variado con el tiempo, si consideramos la pretensión de longevidad de una teoría. Cuando se aplican recursos empírico-positivistas en la construcción de teorías —método inductivo— se corre el riesgo de que estas pierdan su eficacia con el tiempo.

Por ejemplo, desde hace más de medio siglo se ha detectado que esas relaciones porcentuales en la composición de las aplicaciones de inversiones ya no tienen validez. Los bancos son un caso típico en que los inmovilizados cayeron abruptamente desde los años noventa por causa de la automatización de los procesos bancarios. Ello significa que las proporciones establecidas por la teoría de Lopes de Sá ya no tienen validez para el sector bancario que ha invertido sustancialmente en la automatización y bajó el volumen de inmovilizados. Lo mismo se puede decir del sector comercial que lleva años invirtiendo elevadas sumas en el desarrollo del *comercio electrónico*, y reduciendo significativamente sus inmovilizados. Teorizar sobre los elementos cuantitativos y de manera inductiva no sería un buen camino científico en este caso. La aplicación del método científico en variables cuantitativas exige determinados condicionantes, uno de ellos es el *efecto* del tiempo en el resultado teórico alcanzado.

## **Teoría general del conocimiento contable: lógica del objeto científico de la contabilidad**

El libro *Teoria geral do conhecimento contábil: lógica do objeto científico da contabilidade* (Lopes de Sá, 1992) fue publicado en Brasil por el Instituto de Investigación Augusto Tomelin, dirigido por Lopes de Sá, patrocinado por la Unión de Negocios y Administración (UNA), hoy Centro Universitario UNA. También fue publicado en España, por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad (Lopes de Sá, 1997).

### **Autonomía relativa del objeto de estudio de la contabilidad (y el método inductivo)**

*Teoria geral del conocimiento contable* (1992) sintetiza el pensamiento contable de Lopes de Sá. Constituye sin duda su concepción sobre el objeto de estudio de la contabilidad desde el punto de vista de la *esencia* (*eidós*), en la medida en que él logra una interpretación cualitativa de la contabilidad, a partir del conocimiento afianzado a lo largo de su vida.

No tuvo la necesidad de fundamentarse en ningún otro conocimiento para justificar la autonomía de la contabilidad. Muchos otros investigadores contables a menudo habían apelado a la economía para justificar la construcción de cierto tipo de teoría contable, especialmente los que estaban comprometidos con la teoría positiva de la contabilidad (Ball & Brown, 1968; Beaver, 1968; Watts & Zimmerman, 1978, 1986), incluidos todos los economistas que se han ido apropiando de la contabilidad como algo que apenas servía para explicar las prácticas económicas (Irving Fisher, Joseph Schumpeter, Von Mises, Friedrich Von Hayek, Tom Mouck, Dwight P. Flanders, Kenneth Most y muchos otros).

Una de las cualidades científicas que se puede atribuir a esa teoría es su absoluta autonomía científica. Se trata de una teoría contable auténtica, que goza de cierta independencia de cualquier influencia. Lopes de Sá (1992, 1997) logró interpretar el objeto de estudio de la contabilidad, a partir de su propia esencia, en su *sustancia*, lo que demuestra la madurez científica que fue adquiriendo a largo de su vida.

Elaboró su *Teoria geral del conocimiento contable* con base en el método *inductivo*, aunque parezca utilizar el método fenomenológico, por sus frecuentes referencias a los fenómenos, o incluso el método deductivo, en la medida en que emplea categorías genéricas, como esencia/dimensión/ambiente. En realidad, los fenómenos a los que se refiere proceden de sus propias observaciones, las mismas

que le permiten inferir y sacar conclusiones científicas. He aquí los fundamentos del positivismo que él mismo sigue.

### Relaciones lógicas del objeto científico de la contabilidad

La circunscripción del objeto científico de la contabilidad dentro de relaciones lógicas —*esenciales, dimensionales y ambientales*— como la fuente perceptiva de su propia sustancia fenoménica, es fundacional en Lopes de Sá; hasta este momento, irrefutable. En el caso de las relaciones ambientales, indica que «son importantes, pero en modo alguno se introducen en nuestras doctrinas como un elemento de estudio específico, por ser solo de naturaleza correlativa» (Lopes de Sá, 1992a, p. 16).

### Relaciones lógicas *esenciales*

La primera apuesta de Lopes de Sá para establecer la esencialidad contable, sin perturbaciones, fue eliminar la variable moneda, cuyo ajuste de parámetros no es confiable. En otras palabras, elimina una variable cuantitativa problemática, que, por lo general, deforma la percepción del hecho contable.

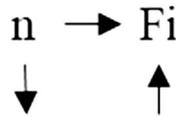
El valor monetario, sin embargo, es arbitrario y dependiente de un factor que no siempre encierra, en sí, la verdadera expresión. Si la moneda no tiene valor absoluto; si su fluctuación depende de un inmenso número de variables; si puede ocultar las cotizaciones debajo del manto de maniobras políticas; si la moneda, en sí misma, tiene un valor diferente del que representa, ¿cómo puede ser *parámetro de sinceridad*? (Lopes de Sá, 1992, p. 22).

Así, la moneda, para los propósitos de las relaciones esenciales, no debe ser considerada, puesto que se trata de una variable cuantitativa, compleja y arbitraria. Cuando se procede de esta manera, entonces se da cabida al raciocinio cualitativo. Y, en ese sentido, investiga las razones de la esencialidad contable y que son expresadas por Lopes de Sá a partir de los componentes patrimoniales, a saber: necesidades de la organización ( $n$ ); los medios patrimoniales ( $m$ ), y la *finalidad* de la organización ( $Fi$ ), que surge de la necesidad y de los recursos existentes (los medios) en busca de satisfacer las necesidades con eficacia.

Es importante aclarar que la percepción del hecho contable es su exégesis, no su representación, la cual se desarrolla después. Por eso no hay razón para hablar de cuentas y valores monetarios, sino más bien de la percepción esencial (cualitativa) del hecho observado. A partir de esta observación, Lopes de Sá entiende la cadena de eventos que compone la dinámica de la esencia (1992, pp. 24-25):

1. Las necesidades (n) generan las finalidades de la organización (Fi) como una implicación natural ( $n \rightarrow Fi$ ).
2. Las necesidades de la organización promueven la búsqueda de los medios para satisfacer sus necesidades; por eso implican la génesis del patrimonio ( $n \rightarrow m$ ).
3. Los medios (m), o patrimonio, poseen capacidades; su buen uso o mal uso implica la presencia de la «función» (f), es decir: ( $m \rightarrow f$ ).
4. La función, por efectos naturales, al anular la necesidad promueve la eficacia, o sea, la satisfacción plena de la finalidad ( $f \rightarrow n = \bullet \rightarrow Ea$ ).

De ahí se deduce también el modelo originario de las *relaciones lógicas esenciales*<sup>10</sup> de necesidad, finalidad, medios patrimoniales y función organizacional (Lopes de Sá, 1992, p. 25):



Ahora bien, ¿por qué tales relaciones esenciales pueden ser consideradas como *axiomáticas*? Para la organización, tales elementos son *siempre* indispensables, estructurados y procesados de manera eficaz. El propósito humano, en este sentido, busca concretar sus *necesidades* con base en los *medios* patrimoniales, que una vez producidos hacen surgir las *funciones* que desencadenarán las *finalidades* —propósito por alcanzar—; cuando se alcancen, las necesidades son anuladas, y se concreta la eficacia —positiva o negativa—. Así, Lopes de Sá (1992) afirma:

El fenómeno patrimonial difiere, en esencia, de los demás fenómenos de la riqueza, analizados por otras ciencias, y esto solo será apreciable e inequívoco,

<sup>10</sup> Considero las relaciones lógicas esenciales una de las abstracciones perceptivas más relevantes para la construcción del objeto teórico de la contabilidad, puesto que a partir de estas relaciones lógicas (esenciales, ambientales y dimensionales) desarrollé la *teoría de la objetividad contable*, presentada en las Primeras Jornadas de Investigación en Contabilidad Crítica, patrocinadas por la Universidad Nacional de Colombia el 19 de abril de 2016.

con pleno conocimiento de las relaciones lógicas que presiden su aparición —y que aquí expusimos como punto de partida para nuestro estudio—. (p. 26).

Tal es la percepción exegética que se espera —sustancia pura—, sin la cual no se consigue conocer plenamente el objeto científico de la contabilidad. La génesis de la esencialidad contable no se aproxima a escenarios que ya hayan sido definidos por otros ramos de la ciencia, como, por ejemplo, la economía, especialmente cuando establece la teoría de la *firma*, la teoría de la *agencia*<sup>11</sup> o de cualquier otra teoría, porque estas pertenecen a otro conocimiento, a otro foco de percepción, y que no es lo contable.<sup>12</sup> En su *Teoría*, Lopes de Sá presenta primero las relaciones lógicas *dimensionales* y después las relaciones *esenciales*, tal vez porque para el profesional de la contabilidad sería más razonable comprenderlas según la óptica de la dimensión, en lugar de la esencia.

### Relaciones lógicas *dimensionales*

Por lo que respecta a las *relaciones lógicas dimensionales*, Lopes de Sá se percata, inicialmente, de los peligros de querer establecer el objeto de la contabilidad por medio de valores cuantitativos, de números. Nos recuerda cómo Francesco Villa, en 1840, advirtió al lector de que el conocimiento de la *sustancia* patrimonial era mucho más importante que la información sobre los eventos, pues mientras las relaciones dimensionales solo indican valores numéricos que interpretan, valieron poco menos frente a lo que se ha avanzado (Lopes de Sá, 1992, p. 17).

Si la esencia contable es percibida por medio del hecho social contable, Lopes de Sá, entonces, complementa que esa esencia necesita de dimensión para que pueda tener existencia, ser sentida, percibida por todos. Y así Lopes de Sá establece la hexadimensionalidad —seis dimensiones— para el hecho patrimonial. Son las seis maneras diferentes para concebir el mismo hecho patrimonial: la *qualidad*, la *cantidad*, la *causa*, el *efecto*, el *tiempo* y el *espacio*. Pensaba que la *cantidad* —magnitud que siempre determinó los estudios de la contabilidad, y que consideraba su eje fundamental— era apenas una de las dimensiones concebidas.

Por lo que se refiere a la dimensión *tiempo*, Lopes de Sá (1992) afirma que ya no puede ser establecido en la contabilidad por medio del *ejercicio* para fines patrimoniales, puesto que «tal dimensión, como unidad jurídica, fiscal, administrativa, tenía sentido, pero, desde un punto de vista contable, ya lo ha perdido

desde hace mucho tiempo, ante los mejores doctrinadores modernos» (p. 19). En relación con la dimensión *espacio*, afirma Lopes de Sá (1992):

Considero, particularmente, que el concepto de espacio, en filosofía de la contabilidad, es relativo; depende de las funciones patrimoniales ejercidas; el espacio no existe por sí mismo; sin embargo, solo cuando las funciones se agrupan para formarlas, sabemos que un espacio puede influir sobre otro y también sobre el Universo Patrimonial, conforme a su relevancia. (p. 19).

Si bien Lopes de Sá (1992) no estudió todas las relaciones *dimensionales* y sus tipificaciones, afirma que «casi todo está por construir en el campo de una filosofía de las dimensiones de nuestro fenómeno; por eso se ha debatido mucho sobre “principios”, a los que le falta la base filosófico-científica» (p. 21). En verdad, sobre las dimensiones del tipo *tiempo*, *espacio* y *cualidad* casi nada ha sido escrito o estudiado desde el punto de vista de una filosofía de la contabilidad. Sin embargo, Lopes de Sá (1992) nos recuerda que mucho se ha escrito acerca de los conceptos de *valoración* y *medición*, en sus relaciones con la dimensión *cantidad*, especialmente en cuanto conceptos que gobiernan el valor como base para la medición de los fenómenos patrimoniales. Lopes de Sá entiende el *valor* contable como algo *relativo* y dependiente de parámetros especiales objeto de su análisis. Tal vez la dimensión de cantidad sea la más incomprensible de todas, puesto que siempre estuvo vinculada a lo monetario. Lopes de Sá nos recuerda incluso que Egidio Giannessi nos habló de distintos aspectos del «valor» y consideraba lo *monetario* como lo aceptado desde un punto de vista contable, siguiendo la tendencia de su época (Giannessi, 1943, p. 14 ss.). En este sentido, Lopes de Sá (1992) enseña lo que hoy constituye el fundamento de la contabilidad anglosajona —el valor contable (económico) como instrumento de manipulación de los resultados—.

En realidad, lo que se reconocía era algo «axiomático», es decir, la fragilidad de la expresión monetaria y su incompetencia en los estudios contables de naturaleza científica. Métodos y raciocinios se desarrollaron para satisfacer las deficiencias del «valor monetario», aunque es difícil romper con la tradición y, es mucho más difícil aún, superar las barreras de quienes no se interesan por la verdad de los enunciados. La fragmentación de criterios de valoración sobre una base monetaria siguió su camino de inseguridades y conflictos. En realidad, siempre nos pareció posible concebir mediciones cuantitativas, homogenizadas, con capacidades y *universalidad*, propias del campo del conocimiento racional. (p. 22).

Lopes de Sá (1992) parece intuir una manera diferente de determinar criterios de valoración en el campo contable. En principio, por lo menos en el campo de la filosofía de la contabilidad, intuye algo que permite determinar qué registrar o qué criterios tener en cuenta para su dilucidación en los ámbitos empíricos de reflexión; o que el valor contable se puede distinguir del valor económico, para establecer conceptos y definiciones propias. Sin embargo, en su teoría, él no avanza en ese sentido. He aquí una buena posibilidad de investigación exploratoria para quienes desean dedicarse a la ciencia contable.

### Relaciones lógicas *ambientales*

Con respecto a las relaciones *ambientales*, Lopes de Sá (1992) no examina el asunto en sus peculiares formas: eso nos parece lamentable, en el contexto de su teoría, puesto que las relaciones *esenciales* no prosperan sin la existencia de relaciones *ambientales* —sustancialismo de los hechos sociales contables—. La materialización de las relaciones esenciales precisa del ambiente, con todo su andamiaje cultural —política, economía, cultura, religión, etc., conforme muy bien establece Belkaoui (1992) y en sus obras que tratan del carácter multifacético de los paradigmas, incluyendo las culturales— y que contribuye, de alguna manera, a la determinación del objeto filosófico de la contabilidad.

La dinámica patrimonial de las relaciones *esenciales* —por cuanto, las necesidades (n)— determinan sus propias finalidades (Fi); son percibidas y entendidas solo si son determinadas por las relaciones *ambientales*, según su propia naturaleza. De ahí resulta la imprescindibilidad de las relaciones *ambientales*. No hay que olvidar que tales necesidades (n) son individuales, aunque solo se concretan en sus opuestos: se precisa que varios individuos muestren interés por satisfacer esas necesidades (n) para que estas se realicen en sus propias dinámicas patrimoniales. Pero eso solo sucede en el entorno social, mediante la acción recíproca entre las diversas necesidades formuladas por los individuos.

### De las necesidades (n) y sus inferencias lógicas

Lopes de Sá (1992) confiere una dimensión semántica a la contabilidad. Se trata del primer investigador que interpreta la contabilidad por medio de inferencias lógicas, valiéndose de la semántica.<sup>13</sup> Sus relaciones lógicas esenciales,

---

13 Si se asume que la semántica es la disciplina que estudia el significado, así como la incidencia de las diversas relaciones de sentido que se establecen entre los *significantes*, tales como palabras, frases, señales y símbolos, y lo que ellos representan, es decir, su denotación, Lopes de Sá también entiende la contabilidad en ese sentido, en la medida en que busca los significantes —presupuestos lógicos: relaciones lógicas— y los

ambientales y dimensionales, desde el punto de vista del lenguaje, son elementos semánticos (significantes) que buscan interpretar la realidad contable (significados) de determinados ambientes. Lopes de Sá (1992, 1997) no trabaja con la matemática para expresar su semántica, sino con la *lógica formal*.

Por ejemplo, la necesidad (n) tiene una dimensión patrimonial y su concepto es universal por esencia. Lopes de Sá (1992) cita el siguiente ejemplo:

El hecho de que la necesidad de *caja* de un banco sea diferente de la necesidad de *caja* de una fábrica hidroeléctrica es apenas formal, pues, por esencia, será siempre un asunto de percepción de falta de algo para que se realice una actividad, para que el patrimonio pueda satisfacer las finalidades e, idealmente, promover la eficacia —que es el cumplimiento adecuado de la meta— (p. 33; cfr. 1997, p. 34).

Según Lopes de Sá (1992, p. 55; cfr. 1997, pp. 33-34), las diversas *necesidades de la organización* se pueden agrupar en siete sistemas de *funciones patrimoniales*<sup>14</sup> de modo que cada una ellas corresponde a las respectivas necesidades de la organización, con sus propias dinámicas, a saber:

1. Necesidad de *liquidez* o de pago oportuno y competente para cumplir obligaciones y satisfacer carencias.
2. Necesidad de *rentabilidad* o de obtener resultados (lucrativos o no).
3. Necesidad de *eficiencia* o de uso eficiente de los medios patrimoniales (para evitar el desperdicio).
4. Necesidad de *invulnerabilidad* o de protección contra los riesgos del entorno.
5. Necesidad de *elasticidad* o de adaptar el tamaño del patrimonio al tamaño de la capacidad de la actividad (dimensión de la riqueza).
6. Necesidad de *estabilidad* o de equilibrio entre los componentes de la riqueza.
7. Necesidad de *perdurabilidad* o de mantener la vitalidad y garantizar la supervivencia de la organización.

---

interpreta para ser entendidos desde una perspectiva humana —representaciones de la realidad por medio de *cuentas* en cuanto lenguaje contable capaz de expresar la dinámica patrimonial—.

<sup>14</sup> Sugerí a Lopes de Sá la creación de una octava necesidad: la *socialidad*: capacidad de la organización para interactuar con el ambiente social (2008, p. 21). La *socialidad* debería haberse desarrollado en el contexto de las relaciones lógicas *ambientales*, pero lamentablemente no fueron abordadas por Lopes de Sá.

Cuando Lopes de Sá (1992) examina las relaciones entre las necesidades de la organización y los medios patrimoniales, no se refiere a la *contabilidad financiera*, sino a la gestión de los recursos (medios) de la organización. Establece tres condiciones que determinan la gestión de los recursos, a saber:

1. Las necesidades son mayores que los medios ( $n > m$ ): «insatisfacción» o «ineficacia».
2. Las necesidades son menores que los medios ( $n < m$ ): «ociosidad de los medios».
3. Las necesidades son equivalentes a los medios ( $n \equiv m$ ): «eficacia plena».

El concepto de *eficacia* es uno de los más importantes en la teoría general del conocimiento contable propuesta por Lopes de Sá (1992). Todo gira en torno del logro de la eficacia. Alcanzarla significa satisfacer las necesidades de la organización. En su *Teoría general* no se establece un límite para las necesidades ni tampoco para el logro de la eficacia plena.

Así, como afirmamos, el lenguaje utilizado por Lopes de Sá no es necesariamente la matemática sino la lógica formal. Todos sus enunciados lógicos son expresados en función de la lógica formal. Esa es otra diferencia de Lopes de Sá (1992 p. 37) en relación con la mayoría de los investigadores contables. Por ejemplo: la eficacia del incremento de la necesidad depende de la eficacia de la función en todos los sistemas de necesidades de la organización, es decir, del mantenimiento de las condiciones dimensionales. Por tanto:

O sea, la eficacia del aumento de las necesidades solo ocurre si, y solamente si, tales aumentos se a  $Ea \Delta n \leftrightarrow (\Delta n = 0) \in S_7^1 f$  relación con estos. (p. 37;

Se supone que el  $\Delta$  (delta) de la ecuación representa el aumento de las necesidades de la organización;<sup>15</sup> «S» y «f» significan «sistema de funciones patrimoniales». Esto quiere decir que: «La eficacia del aumento de la necesidad depende de la eficacia de la función en todos los sistemas de necesidades de la organización (funciones patrimoniales), o sea, del mantenimiento de las condiciones

<sup>15</sup> En lenguaje matemático o en las ciencias aplicadas, el delta representa *variaciones* —diferencia entre dos variables—. Tal vez hubiera sido mejor si la representación fuera por medio de una flecha hacia arriba  $\uparrow$  para indicar aumento en lugar de delta que indica variación. O sea:  $Ea \uparrow n$  ( $\uparrow n = \cdot$ ) f

dimensionales» (Lopes de Sá, 1992, p. 37; 1997, p. 38). Las necesidades de la organización solo se anulan por la eficacia de los sistemas de funciones: liquidez, resultabilidad, economicidad, etc. —que corresponden a las siete funciones patrimoniales tratadas anteriormente—. Los sistemas de funciones patrimoniales deben ser lo suficientemente eficaces para anular el aumento de las necesidades. Lopes de Sá denomina este ciclo *dinámica de la organización*. Otro enunciado de lógica formal establecida por Lopes de Sá (1992) es:

*No es el incremento de la necesidad, sino la ausencia de funciones patrimoniales competentes la que tiende a comprometer la eficacia.* (p. 37, cfr. 1997, p. 39).

Luego, traduciendo el enunciado en simbología matemática, tenemos, afirma Lopes de Sá (1992 p. 37; cfr. 1997, p. 39):

Esto quiere decir: la suma de necesidades  $n \vee n$  de una organización implica la su  $(n_x + n_y) \rightarrow (m_x + m_y) \wedge f_x + f_y \leftrightarrow n_x + n_y = 0 \vdash \text{Ea } n_y \rightarrow \Delta n_x$  ima de las funciones patrimoniales  $J_x$  y  $J_y$ , lo que equivale a la *anulación* de la suma de las necesidades  $n_x$  y  $n_y$  de la organización, lo que da lugar a que la eficacia de sus necesidades  $n_y$  impliquen el aumento de las necesidades  $n_x$  de la organización.

Las funciones patrimoniales que actúan sobre las necesidades de la organización generan ocurrencias diversas, que pueden ser eficaces, ineficaces, algunas eficaces, otras ineficaces. La eficacia puede ser transitoria, la ineficacia también puede ser transitoria. Existe, en fin, una infinidad de ocurrencias establecidas por Lopes de Sá (1992). En este proceso de gestión de las necesidades, lo relevante es que en el final se alcance la *eficacia global*, que «es la suma de todas las eficacias de los sistemas en todos sus aspectos dimensionales» (Lopes de Sá, 1992a, p. 82; 1997, p. 84).

*La fórmula, aunq*  
*(Fi implica la Efic*  $\text{FiO}_2 \rightarrow \text{EaP} \leftrightarrow \sum \text{EaS}_1^7$  *e la Organización*  
*de los siete sistema.* *idad, invulnerabi-*  
*lidad, elasticidad y economicidad) ocurre.* (Lopes de Sá, 1992, p. 83; 1997, p. 85).

Así, Lopes de Sá examina las necesidades (n) de la organización por medio de enunciados lógicos. Probablemente, él creía que se lograba mayor precisión en sus afirmaciones si las hacía por medio de enunciados lógicos —lo que muchos investigadores hicieron en el campo de las ciencias, por vía del tipo de inferencia *modus tollens*,<sup>16</sup> cuyo desarrollo se da a través de enunciados lógicos—.

En esta tesis de Lopes de Sá (1992), también seminal, sobresale la concepción de la eficacia de la finalidad —propósitos de la organización— por medio de la medición de siete sistemas de funciones patrimoniales. Estos sistemas de funciones deben expresar la capacidad que tiene la eficacia para poner en acción la organización.

El problema es que Lopes de Sá no explica cómo estructurar cada uno de esos sistemas desde el punto de vista de la práctica contable. Éste es uno de los aspectos de la teoría de Lopes de Sá que necesita nuevas investigaciones en el campo empírico. Se sabe, por ejemplo, que la liquidez es la capacidad que tiene la organización para pagar sus actividades operacionales sin comprometer su estructura funcional, sus medios, o incluso para garantizar mantenimiento. Sin embargo, también se sabe que el desequilibrio de la liquidez, es decir, la ineficacia de la función patrimonial ( ) puede acarrear perturbaciones, muchas veces, insalvables. Esto quiere decir que la liquidez es el indicador de la eficacia funcional. Ahora bien, ¿en qué medida ese indicador, efectivamente, indica si hubo o no eficacia?

Por ejemplo, la empresa Sadia, por medio de su comité gestor, en 2008, resolvió poner cerca del 20 % de su patrimonio líquido en el mercado de derivados —aplicación de su liquidez para generar más flujos de caja—. Sabemos que los derivados desempeñan funciones que buscan dar anclaje financiero a determinadas operaciones, como contratos de exportación. En realidad, tales roles estaban siendo utilizados para maximizar la *resultabilidad* —necesidad de obtener resultados, en este caso, no operacionales—, que es uno de los siete

---

16 La regla de inferencia que tiene el nombre latino *modus tollens* (modo que niega), forma abreviada de *modus tollendo tollens* (modo que negando niega) se aplica a los enunciados condicionales del tipo: *Si A entonces B; no B; entonces, no A: Si tiene luz propia, entonces el astro es una estrella. El astro no es una estrella. Por tanto, no tiene luz propia.* En este caso, negando (*tollendo*) el consecuente (Q = «El astro es una estrella»), se puede negar (*tollens*) el antecedente del condicional (P = «tiene luz propia»):

$$\begin{array}{l} P \rightarrow Q \\ \neg Q \\ \hline \neg P \end{array}$$

La abreviatura de *modus tollendo tollens* es TT. Por tanto, el TT permite pasar de dos premisas: a) un enunciado condicional y b) un enunciado que niega el consecuente, a una conclusión que niega el antecedente. (Cfr. Suppes y Hill, 1988, pp. 55-56). (N. del E.)

sistemas explicados por Lopes de Sá (1992), quien argumenta que todos estos siete sistemas funcionan armónicamente, o sea, la eficacia plena solo ocurre, si y solo si, todos los siete sistemas interactúan mutuamente de manera eficaz. No hay eficacia de la *liquidez* sin eficacia de la *resultabilidad*, ni tampoco de la *invulnerabilidad*. En este caso, por tanto, la aplicación de la liquidez, para generar resultabilidad, puede comprometer la invulnerabilidad, es decir, generar ineficacia en una de las siete funciones. Por tal motivo, afirma Lopes de Sá (1992), «*si una necesidad cualquiera al aumentar no tuviera función competente para anularla, el aumento traerá ineficacia*» (p. 38).

Sin embargo, se trata de un hecho ya ocurrido. Pero, en realidad, lo que se pretende es que la *teoría de las funciones* tenga la capacidad de anticipar, de alguna forma, lo que puede ocurrir, en caso de que los sistemas no consigan su eficacia plena. Se precisan estudios para definir modelos que puedan determinar cuándo ocurre el equilibrio de los siete sistemas armónicamente. Así, se permitiría que la organización pueda generar necesidades, satisfacerlas por medio de la eficacia, además de facilitar la acumulación de nuevas riquezas. De esta manera, Lopes de Sá explora todas las posibilidades inherentes a la lógica de las necesidades (n), en el ámbito de las *relaciones lógicas esenciales*, luego, la de las finalidades (Fi), del patrimonio-medio (m) y de las funciones patrimoniales.

La consistencia lógica de su teoría del conocimiento contable es consecuencia de su madurez intelectual y filosófica, pocas veces vista en contabilidad, puesto que se trata de una construcción de pensamiento contable.

### **Reflexiones críticas sobre la *Teoría general del conocimiento contable***

Otros investigadores contables, por cierto muy pocos, han argumentado sobre la posibilidad de estructurar una teoría general del conocimiento contable (Requena Rodríguez, 1986; García, Rodríguez & Fronti, 2001).

Requena Rodríguez (1986) escribió una importante obra que tituló *Epistemología de la contabilidad como teoría científica*. Probablemente sea uno de los primeros en tratar la epistemología contable. Sus estudios abordaron la contabilidad como un cuerpo teórico, con fundamento en los preceptos establecidos por Karl Popper para caracterizar el conocimiento contable y determinar el estado actual de la ciencia contable, con el propósito de lograr una definición general de esta. Requena, luego de considerar las reflexiones de Richard Mattessich (1964) y de Calafell (1970), determina que la *ciencia general de la contabilidad* está subdividida en *contabilidad pura* o *general* y

*contabilidad aplicada* (p. 178). Por otra parte, García Casella et al. (2001) proponen la discusión de la teoría general de la contabilidad a partir de ocho problemas-hipótesis. La primera hipótesis se refiere al *dominio o universo del discurso contable*.

Integran el dominio o universo del discurso contable todos los componentes, ya sean objetos, hechos, personas o reflexiones que intervienen en la interrelación informativa sobre actividades, hechos, transacciones socioeconómicas que procuran medir el cumplimiento de metas en diversos niveles dentro de las organizaciones sociales y entre las mismas. (p. 13).

El segundo problema se refiere a la *naturaleza o estatus epistemológico de la contabilidad*, cuya hipótesis es: «la contabilidad es una ciencia factual, cultural, aplicada» (p. 69).

Lopes de Sá (1992) en su *Teoría general del conocimiento contable* no hace un estudio histórico-epistemológico, ni aborda las estructuras contables, sino, más bien, presenta una reflexión epistemológica del objeto científico de la contabilidad, con base en la eficacia del patrimonio. Se trata de un estudio teórico-explicativo sobre la dinámica del patrimonio de la organización (empresarial). Es un tratado teórico-científico de la gestión empresarial y uno de los más rigurosos que se han producido hasta ahora. Lopes de Sá poco se refiere a la contabilidad financiera. Sin embargo, propone nuevos avances en el campo de la contabilidad financiera, cuando caracteriza los sistemas de funciones, que se realizan por medio de nuevas estructuras financieras. Tal vez sea esta su mayor dificultad, con respecto a cómo determinar nuevos caminos para nuevos modelos contables.

Así las cosas, y en relación con lo que otros investigadores ya han propuesto en materia de la *teoría general de la contabilidad*, no se logra dimensionar sus ideas en una teoría más amplia que comprenda las profundas transformaciones que está experimentando el mundo contemporáneo. Lopes, en su teoría general del conocimiento contable, se limitó a estudiar el universo del patrimonio de la organización; no buscó explicaciones ni interpretaciones para ambientes externos, tales como el medioambiente natural y el medioambiente social, pese a que estudió las relaciones endógenas y exógenas de la célula social. Las reflexiones sobre una teoría general no pueden reducirse solo al patrimonio, como eje determinante de los fenómenos sociales, teniendo en cuenta que otras células sociales también participan en ese proceso de interacción.

Una teoría general de la contabilidad requiere reflexiones amplias y suficientes para abarcar otros actores y escenarios, además del circunscrito al patrimonio. Por otra parte, pese a que Lopes de Sá (1992) no admitió inicialmente la necesidad de estudiar otros ambientes distintos del patrimonio, terminó por aceptar mi sugerencia de incluir una función más en los siete sistemas: la «eficacia social» (*socialidade*) que denominó *teoría contable de la eficacia social y contabilidad social (constructos lógicos generales y específicos)* (Lopes de Sá, 2008, p. 21). De este modo amplió el objeto de estudio científico de la contabilidad.

Lo que estudia nuestra disciplina no es el fenómeno social en sí, sino el fenómeno patrimonial de las células sociales que influyen en la sociedad humana y lo que esta puede recibir a cambio, en un proceso de interacción fuerte. El *fenómeno social*, objeto de la sociología, es fruto del comportamiento humano colectivo (bien se trate de grupos sociales, o bien de la sociedad como un todo), amplio, diferente; el *fenómeno contable*, en cambio, objeto de la contabilidad, es susceptible de la ocurrencia de la transformación patrimonial de la célula social. No se puede negar la interacción entre tales acontecimientos, pero tampoco se deben confundir los objetos de estudio con las modalidades de observaciones. Esto sería tan absurdo como afirmar que el estudio del patrimonio de la célula social es sociológico, por ser la célula en que se inserta la riqueza parte de lo social, al igual que creer que la sociología es una ciencia geográfica porque la sociedad humana está inserta en la tierra, o, incluso, una ciencia astronómica, porque el planeta tierra se inserte en el cosmos. (pp. 1-2).

Para emprender un periplo completo de la teoría general de la contabilidad, considero que hace falta otra teoría que comprenda los ambientes *naturales* como la percepción de todos los impactos e interacciones provocados entre el patrimonio y la sociedad.

## CRÍTICA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

Antônio Lopes de Sá fue un crítico implacable de las normas internacionales de contabilidad. Señala, entre otros problemas, los vicios del proceso normativo:

Los vicios del proceso normativo que se denomina «internacional» son muchos, pero los principales tienen que ver con problemas de orden didáctico, científico, legal y social.

La mala calidad didáctica de las normas denominadas internacionales está asociada con su incoherencia con el orden conceptual, con la lógica (hay muchas contradicciones), con la objetividad de la ciencia, con el derecho individual y societario, que tienen graves repercusiones en los asuntos humanos por causa del macrodesastre financiero de la crisis actual. (Lopes de Sá, 2009b).

En una de sus últimas obras publicadas, *Normas internacionales y fraudes en contabilidad*, Lopes de Sá (2010b) también expresó su preocupación por que las normas lograran sus objetivos sociales y humanos. Afirmó que «el régimen normativo contable no solo implica lo profesional, sino también lo social y humano, debiendo tener cualidades especiales de carácter “objetivo”» (p. 17). Además añade:

Quando las normas contables son flexibles y ofrecen toda una variedad de alternativas empíricas tienden al «subjetivismo»; este maquillaje de balances da mayor cabida a la especulación financiera, lo que ocasiona graves males sociales y económicos. Cuando lo que se busca es un simulacro de la realidad, con fines especulativos, mediante la omisión de la verdad en la información contable, ello constituye un hecho reprochable. El ocultamiento de la verdad o la deformación de la realidad, valiéndose del poder instrumental de la información contable, es un acto criminal. Inducir particularmente a alguien al error o producir información engañosa a través de los medios masivos de comunicación, con el propósito de especular, es sin lugar a dudas un acto de deshonestidad, susceptible de castigo. (p. 17).

Lopes de Sá también denuncia, lanza en ristre, el retroceso ocasionado por los organismos responsables de la elaboración de las normas internacionales de contabilidad, que condujeron a un instrumentalismo incómodo e inadmisible para los tiempos actuales. Se esperaba que estos organismos de regulación contable tuvieran bases científicas, pero no salen del instrumentalismo subjetivo de bases deleznales.

Las llamadas normas internacionales no tienen rigor científico; sugieren transgresiones a la ley y han demostrado ser incompetentes para evitar fraudes o al menos para intentar identificarlos a tiempo y así prevenir crisis financieras. Así son las llamadas «normas internacionales de contabilidad»; forman un complejo trasunto de cuestiones inconsistentes y desordenadas, por lo que respecta a la lógica expositiva del conocimiento, planteadas en beneficio de intereses particulares, sin sustento epistemológico [...]. En la jerarquía del conocimiento humano no admite duda que el técnico es superado por el científico; pero en el campo de la educación contable de la primera mitad del siglo XXI, desafortunadamente se intentó invertir la comprensión sobre tal cualificación, con la inequívoca pérdida de prestigio cultural para el contador. La sobrevalorización atribuida a lo normativo representó un retroceso que no produjo en sí perjuicios mayores, puesto que algunos líderes culturales destacados mantuvieron y desarrollaron sus condiciones doctrinarias de la contabilidad. (pp. 91-92).

En la segunda parte de su libro, dedicada a la crítica de las normas internacionales de contabilidad, Lopes de Sá (2010b) analiza el concepto de *valor razonable* y sus repercusiones en el agravamiento de la crisis financiera mundial de 2008. Pone de relieve el peligro de adoptar conceptos que estimulan la irracionalidad financiera en detrimento de los *principios fundamentales de la contabilidad* que fueron aceptados hace décadas en Brasil y en el exterior como «preceptos pétreos».

Por lo que respecta a la cautela requerida por el Principio de Prudencia, que consiste en «*valorar el Activo por lo bajo*» y «*el Pasivo por lo alto*», en situaciones de incertidumbre, apelando al criterio de «*mayor seguridad*», las consabidas normas internacionales han favorecido la «subjetividad», o sea, la «*elección a valor de mercado*», es decir, «*el de mayor ventaja*». (p. 103).

La distorsión de la verdad y el poder de un «capitalismo caníbal» reflejan una decadencia ética. Tal deterioro perjudica la realidad de la información contable, por la flexibilidad de las normas, a través del cuestionado *valor razonable*, cuando se utiliza en el maquillaje de los balances, lo que ocasiona un daño grave a terceros. (Lopes de Sá, 2010b, p. 116).

### **El equívoco conceptual entre *económico* y *contable***

Una de las contribuciones más importantes de Lopes de Sá, en su obra sobre las normas internacionales (2010b), es la dedicada a esclarecer el equívoco conceptual entre objeto *económico* y objeto *contable*. Tan exagerada y desmesurada ha sido la intromisión del mundo de la ciencia económica en el objeto de la contabilidad que yo mismo escribí el artículo «Teoria da contabilidade: quo vadis?» (Nepomuceno, 2017), en el que defendiendo las firmes posturas del profesor Lopes de Sá. La economía ya dejó de tener la incipiente influencia que tuvo en la contabilidad a principios del siglo XX, para prácticamente apropiarse del objeto científico de la contabilidad, no por culpa de los economistas, sino por responsabilidad de algunos organismos internacionales, como FASB y IASB, con la intención de hacer de la contabilidad un objeto económico que elabore normas contables bajo el manto de la economía. Lopes de Sá denuncia esta situación en estos términos:

Inadecuada, pues, es la terminología adoptada por las llamadas normas internacionales, acogidas oficialmente, cuando entre muchos otros textos, por ejemplo, de manera errónea, toma el calificativo *económico* por lo que con propiedad se

refiere a lo *patrimonial*, a lo *contable*: «Las informaciones referentes al desempeño de la entidad, especialmente su rentabilidad, son requeridas con la finalidad de evaluar posibles cambios necesarios en la composición de los *recursos económicos* que probablemente serán controlados por la entidad» [las cursivas son mías] (Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2008, p. 9, num. 17, citado por Lopes de Sá, 2010b, p. 170). Citemos otro ejemplo de equívoco, interpretado en su sentido lato: «Vida *económica* es el período durante el cual se espera que un activo sea *económicamente* utilizable por uno o más usuarios» [las cursivas son mías] (Comissão de Valores Mobiliários, citado por Lopes de Sá, 2010b, p. 171).

Lopes de Sá (2010b, p. 170) recuerda la diferencia que debe existir entre los dos objetos de estudio científico: la economía estudia la riqueza en general; la contabilidad estudia la riqueza en un ámbito particular, el de la organización o célula social. Por lo demás, recalca Lopes de Sá (2010b):

Para la economía, la ganancia acumulada (ahorro) genera el capital, constituyéndose así en *causa*; para la contabilidad el capital genera la ganancia, constituyéndose así en *efecto*. Para la contabilidad, el resultado es consecuencia, en tanto que para la economía el ingreso es antecedente [...]. Creemos, como lo creyeron maestros esclarecidos, en particular Giuseppe Cerboni, Giovanni Rossi, Alberto Ceccherelli, Gino Zappa y Vincenzo Masi, que los calificativos «contable» y «económico» no son intercambiables. (p. 170).

En nuestras doctrinas patrimonialistas nunca se confundieron la *autonomía* con la *interdisciplinarietà*; el hecho de que una ciencia recurra al conocimiento de otra no implica quitarle su autonomía metodológica, si no se quiere producir desorden en las ideas y dificultar su comprensión. (p. 175).

Lopes de Sá (2010b) se opone a la inmersión de la contabilidad en el campo de la economía, como si sus conceptos estuvieran moldeados por el mercado de capitales; tal es el caso del *valor razonable*, de modo que es preciso realizar nuevos estudios más contundentes que propendan a restablecer la *autonomía* de la ciencia contable. García Casella et al. (2001), en el marco de su *Teoría general de la contabilidad*, argumentan que la contabilidad no se trata únicamente de fenómenos económicos, ni tan poco una parte de la economía ni mucho menos la ciencia del control económico (p. 14).

## Postura de Lopes de Sá frente al normativismo y al criticismo

En ninguna parte de su obra Lopes de Sá considera el *normativismo* como una posibilidad científica del campo contable. No tiene en cuenta los estudios hechos por otras corrientes de pensamiento contable surgidas en los ochenta, aunque en algunas oportunidades haya citado a Anthony Hopwood en sus artículos. Si bien es cierto que Lopes de Sá se acercó a Richard Mattessich, con quien mantuvo comunicación epistolar —según me informó personalmente—, por lo general no siguió las ideas defendidas por él, sino más bien para complementar su pensamiento contable. Hubo un intento de traer a Mattessich a Brasil para participar en el Congreso Internacional de Contabilidad del Mundo Latino, pero por razones de agenda no fue posible su venida.

Lopes de Sá tampoco se acercó al movimiento normativista de la contabilidad ni tampoco escribió sobre ello. Sus convicciones positivistas, por cierto, le impidieron considerar otras escuelas de pensamiento importantes, como el normativismo y el criticismo. Tampoco consideró ni criticó la *teoría crítica de la contabilidad*, desarrollada por Anthony Tinker, y muchos otros, aunque algunas de sus posturas críticas coincidieron con las manifestadas por otros críticos de las normas internacionales de contabilidad. A decir verdad, no creo que Lopes de Sá haya tenido conocimiento de la teoría crítica de la contabilidad como un movimiento que promovía estudios y reflexiones sobre la posibilidad de nuevos rumbos para el pensamiento contable.

## CONCLUSIONES Y CONSIDERACIONES FINALES

La obra de Lopes de Sá, en el contexto contable brasileño e internacional, es sin duda una de las más admirables de los últimos tiempos, sobre todo por lo voluminosa y por su contenido. Amó y se consagró al estudio científico de la contabilidad como pocos. Dedicó toda su vida académica a los libros y a la investigación contable. En Brasil, lamentablemente, su obra está aún por estudiar. Las universidades brasileñas aún continúan despreciando su obra, sus reflexiones, su lucha por la *verdad* contable, por la ética de la contabilidad, lo que es lamentable en todos los aspectos.

Con relación a la voluminosa obra de Lopes de Sá, se pudo establecer un foco en sus principales trabajos teóricos: el primer libro estudiado aquí, *Introducción a la ciencia contable* (1987); luego, su primera teoría, *teoría del capital de las empresas* (1965), y a continuación, su *Teoría general del conocimiento*

*contable* (1992a). Finalmente, cabe rescatar sus virulentas críticas a las normas internacionales de contabilidad.

Lopes de Sá, en su *Introducción a la ciencia contable*, argumenta sus posiciones con claridad a propósito de esta ciencia fáctica o experimental. En la segunda obra, *Teoría del capital de las empresas*, establece tres elementos representativos de la dinámica del capital en las empresas: 1) la *circulación del capital*, como fuente de generación y acumulación de los resultados; 2) las *proporciones de existencia del capital* en los distintos sectores de la economía, determinadas por la estadística y el método inductivo, mediante la relación entre capital de terceros y capital propio y sus inversiones en los activos; 3) los *componentes del capital* en la liquidez financiera, que retoma al final de su teoría.

Su *Teoría general del conocimiento contable* (1992) es posible que sea el resultado de toda su madurez intelectual y científica. Describe su teoría a través del método inductivo (positivista), lo cual le concede al patrimonio la facultad de expresividad y representación universal de los fenómenos observables (dinámica de la organización). A partir de categorías como *esencia*, *dimensión* y *ambiente*, intenta definir el principio de existencia, de la causa primera que motiva el surgimiento del patrimonio y su latencia, en el sentido de movimiento en favor de la acumulación de la riqueza. Su teoría parte de inferir la causación del patrimonio: el propósito humano de realización de sus necesidades. Todo se inicia allí. Y a partir de las necesidades (n) se buscan los medios (m) para satisfacerlas, en dirección de sus finalidades (Fi). Esta es la estructura central de su teoría. De ella derivan desdoblamientos que permiten detectar la dinámica de la organización por medio de la cual la célula social (organización) propende a la eficacia plena (Ea).

A diferencia de otros autores, Lopes de Sá elabora su teoría del conocimiento contable por medio del *eidós* (esencia), de un caso de estudio particular del objeto contable, que es el patrimonio —razón de la existencia de la contabilidad—. Cuando aborda su teoría del conocimiento contable no establece esquemas válidos para estructurar la contabilidad en sus contextos ambientales, tampoco pretendió dar una dimensión epistemológica al objeto de estudio de la contabilidad, muy probablemente porque ya había tratado de estos asuntos en su obra *Introducción a la ciencia de la contabilidad* (1987).

Así, se puede afirmar que Lopes de Sá fue un innovador en la manera de abordar el objeto de estudio de la contabilidad, es decir, la ciencia contable en busca de su debida autonomía científica, pues, él pudo describirla sin valerse

de otro recurso comparativo con otras disciplinas. Lopes de Sá no utilizó la economía como fundamento de la praxis contable, e incluso se pronunció contra aquellos que así procedían. Para él la autonomía científica de la contabilidad es una condición necesaria para la teorización y estructuración de la filosofía contable. Esta es su contribución al futuro de la contabilidad.

Lopes de Sá (1927-2010), Yuji Ijiri (1935-2017), Anthony Hopwood (1944-2010), Richard Mattessich (1922-2019), entre otros, forjaron sus propias trayectorias científicas en medios difíciles circunstancias históricas; en el cambio de siglo, han sido aplastados por la aplanadora que llamamos *triple alianza* —gremios contables, las ocho grandes y las corporaciones transnacionales apátridas—, que se valieron de la globalización para entronizar la lógica perversa de la manipulación de los resultados, «autorizada» y cancelada por reglas dóciles. Estos investigadores lucharon con dignidad contra la reificación de procedimientos contables poco ortodoxos.<sup>17</sup>

Por otro lado, algunos países de América del Sur, como Colombia y Argentina, buscan en la obra de Lopes de Sá una defensa de la latinidad contable como terreno fértil para nuevas posturas de identidad cultural. Estamos sumidos en la hegemonía de una retórica anglosajona que nos enajena, que no nos permite la reflexión transparente acerca de la realidad contable, acerca de los compromisos que la contabilidad debe tener con la sociedad. Lopes de Sá luchó, y muchos otros, por fortuna, todavía siguen luchando contra ese estado de cosas.

En conclusión, pretendemos reivindicar el pensamiento de Lopes de Sá para cuestionar las llamadas normas internacionales de contabilidad. Su postura científica es clara y honesta. Lopes de Sá, en innumerables artículos, manifestó su indignación en cuanto a la manera como las normas internacionales de contabilidad fueron concebidas. Siempre cuestionó su flexibilidad a favor del capital financiero.

---

<sup>17</sup> Es posible que el impacto de esta docilidad, denominada *contabilidad creativa* o *gestión de resultado*, según Smith (1992), haya producido un artificial desarrollo empresarial en los ochenta, es decir, puede que no haya habido un crecimiento económico genuino, pero solo malabarismos contables.

## REFERENCIAS

- Aron, R. (1970). *Las etapas del pensamiento sociológico*. Buenos Aires: Siglo Veinte.
- Baker, C. R. (2011). A genealogical history of positivist and critical accounting research. *Accounting History*, 16(2), 207-221.
- Ball, R., & Brown, P. (1968). An empirical evaluation of accounting income numbers. *Journal of Accounting Research*, 6(2), 159-178.
- Beaver, W. H. (1968). The information content of annual earnings announcements. *Journal of Accounting Research*, 6, 67-92.
- Belkaoui, A. R. (1992). *Accounting theory*. Londres: Dryden Press.
- Beroni, C. (2012). *Auguste Comte*. Recuperado de <https://www.infoescola.com/biografias/auguste-comte/>
- Calafell, A. (1970). *Apuntes de introducción a la contabilidad*. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid.
- Camfferman, K. & Zeff, S. A. (2009). The formation and early years of the Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers (UEC), 1951-63: or how the Dutch tried to bring down the UEC. *Accounting, Business & Financial History*, 19(3), 215-257.
- Casta, J. F. (2000). Théorie positive. En B. Colasse (Ed.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*. París: Economica.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2016). *História dos congressos brasileiros de contabilidade*. Brasília: autor.
- Charrier, E. (2005). Jean Dumarchey: le contrôle de la valeur, clé de lecture d'une oeuvre de théorie comptable. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 11(3), 35-60.
- Chua, W.F. (1986). Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review*, 61(4), 601-632.
- Comte, A. (2004). *Curso de filosofía positiva*. Buenos Aires: Need.
- Degos, J.-G. & Mattessich, R. (2011). *La littérature comptable francophone (1900-1950) et les risques d'une période chaotique*. Recuperado de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00582765/fr/>
- Durkheim, É. (1956). *Les règles de la méthode sociologique*. París: Presses Universitaire de France.
- Durkheim, É. (1995). *As regras do método sociológico*. São Paulo: Martins Fontes.
- Durkheim, É. (1999). *Las reglas del método sociológico*. Villatuerta, España: Folio.
- Finney, H. A. & Miller, H. E. (1970) *Finney and Miller's: principles of accounting. introductory*. Nueva York: Prentice-Hall.
- Franco Ruiz, R. (2018). Pensamiento contable latinoamericano: entre colonialismo intelectual y ciencia propia. *Revista Científica General José María Córdova*, 16(22), 133-161.
- Fridman, M. (1953). *Essays in positive economics*. Chicago: The University Chicago Press.
- Gaffikin, M. (2006). The critique of accounting theory. *Accounting & Finance Working Paper*, 25. Recuperado de <https://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1040&context=acfinwp>

- García Casella, C. L., Rodríguez de Ramírez, M. C. & Fronti de García, L. (2001). *Elementos para una teoría general de la contabilidad*. Buenos Aires: La Ley.
- Giannessi, E. (1943). *Costi e prezzi tipi nelle aziende industriali*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore.
- Giannotti, J. A. (1978). Comte (1798-1857): vida e obra. En: A. Comte, *Os pensadores*. São Paulo: Nova Cultural.
- Giddens, A. (1986). *Sociology: a brief but critical introduction*. 2ª Ed. Nueva York: Harcourt Brace Jovanovich.
- Giddens, A. (2007). *Las nuevas reglas del método sociológico: crítica positiva de las sociologías comprensivas*. Buenos Aires: Amorrortu.
- Habermas, J. (1990). *La lógica de las ciencias sociales*. Madrid: Tecnos.
- Hidalgo, P. (2012). *Auguste Comte: cours de philosophie positive*. Recuperado de [http://www.ac-grenoble.fr/PhiloSophie/old2/file/comte\\_khodoss.pdf](http://www.ac-grenoble.fr/PhiloSophie/old2/file/comte_khodoss.pdf)
- Hill, M. R. (1988). Reviewed work: sociology: a brief but critical introduction by A. Giddens. *Teaching Sociology*, 16(3), 302-304.
- Lenzi, C. L. (2006). Para uma imaginação sociológica: uma análise do pensamento de Anthony Giddens. *Ambiente & Sociedade*, 9(1), 105-126.
- Lopes Amorim, J. (1943). Comentários. *Théorie positive de la comptabilité*. Capítulo 2: Teoria do valor. Por Jean Dumarchey. *Revista de Contabilidade*, 19, 296-304.
- Lopes de Sá, A. (1959). *O equilíbrio do capital das empresas*. Belo Horizonte, Brasil: Estabelecimentos Gráficos Santa Maria.
- Lopes de Sá, A. (1965). *Teoria do capital das empresas*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas Serviços e Publicações.
- Lopes de Sá, A. (1987). *Introdução à ciência da contabilidade*. Rio de Janeiro: Tecnoprint.
- Lopes de Sá, A. (1988). *Teoria das funções sistemáticas; teoria das interações; teoria dos campos de fenômenos patrimoniais*. Cuiabá, Brasil: XIII Congresso Brasileiro de Contabilidade.
- Lopes de Sá, A. (1990). Introdução à teoria das funções sistemáticas do patrimônio. *Cuadernos Aragoneses de Economía*, 15, 155-180.
- Lopes de Sá, A. (1992). *Teoria geral do conhecimento contábil: lógica do objeto científico da contabilidade*. Belo Horizonte, Brasil: IPAT-UNA.
- Lopes de Sá, A. (1995). *Princípios fundamentais de contabilidade*. São Paulo: Atlas Editora S. A.
- Lopes de Sá, A. (1997). *Teoría general del conocimiento contable. Lógica del objeto científico de la contabilidad*. Madrid, España: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Lopes de Sá, A. (2008). Teoria contábil da socialidade e contabilidade social (constructos lógicos gerais e específicos). *CRCBA*. Recuperado de [http://www.crcba.org.br/boletim/artigos/socialidade\\_e\\_contabilidade\\_social.pdf](http://www.crcba.org.br/boletim/artigos/socialidade_e_contabilidade_social.pdf)
- Lopes de Sá, A. (2009a). *Tecnologia contábil contemporânea: a contabilidade pós-moderna*. Curitiba, Brasil: Juruá Editora.

- Lopes de Sá, A. (2009b, jul. 28). Realidade sobre normas internacionais de contabilidade. *Administradores.com*. Recuperado de <http://www.administradores.com.br/artigos/tecnologia/realidade-sobre-normas-internacionais-de-contabilidade/32277/>
- Lopes de Sá, A. (2010a, mar. 23). Alisamento de resultados e normas internacionais de contabilidade. *Prof. Antônio Lopes de Sá*. Recuperado de <http://antoniolopesdesa.com.br/artigos>
- Lopes de Sá, A. (2010b). *Normas internacionais e fraudes em contabilidade: análise, crítica introdutório, geral e específica*. Curitiba, Brasil: Juruá Editora.
- Lopes de Sá, A. & Lopes de Sá, A. M. (1983). *Dicionário de contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Major, M. J. (2017). O positivismo e a pesquisa 'alternativa' em contabilidade. *Revista Contabilidade & Finanças*, 28(74), 173-178.
- Masi, V. (1943). *La ragioneria come scienza del patrimonio*. Italia: Casa Editrice Dott-Antonio Milano, CEDAM.
- Mattessich, R. (1964). *Accounting and analytical methods: measurement and projection of income and wealth in the micro- and macro-economy*. Homewood, IL: Richard D. Irwin.
- McDonald, D. L. (1972). *Comparative accounting theory*. Reading, MA: Addison-Wesley.
- Michaïlesco, C. (2005). Jean Dumarchey: une contribution à la théorie du bilan et de la valeur. En B. Colasse (Dir.), *Les grands auteurs en comptabilité* (pp. 91-110). Caen, Francia: Éditions EMS.
- Nepomuceno, V. (1996). Teoria do conhecimento contábil: o pragmatismo norte-americano. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, 87, 1-24.
- Nepomuceno, V. (2017). Teoria da Contabilidade: quo vadis? *Criterio Libre*, 16(27), 21-42.
- Nikitin, M. (2010). Les auteurs comptables: une elite à géométrie variable. *Laboratoire Orléanais de Gestion*, 2. Recuperado de <http://www.univ-orleans.fr/log/Doc-Rech/Textes-PDF/2010-2.pdf>
- Nunes, P. (2017). *Conceito de fenômenos sociais*. Recuperado de: <http://know.net/cienciaeconempri/ economia/ fenomenos-sociais/>
- Onida, P. (1951). *Il bilancio d'esercizio nelle imprese Significato economico del bilancio. Problemi di valutazione*. Milán, Italia: Giuffrè.
- Power J. W. & Vangermeersh, R. (1996). *Positivism accounting*. En M. C. Chatfield & R. Vangermeersh (Eds.), *The history of accounting: an international Encyclopedia*. Nueva York: Garland Publishing.
- Prof. Antônio Lopes de Sá (s. f.). *Biografia*. Recuperado de <http://www.antoniolopesdesa.com.br/wp-content/uploads/2012/01/Biografia-atualizada-em-09-05-12.pdf>
- Puxty, T. & Tinker, T. (1995). *Policing accounting knowledge: the market for excuses affair*. Londres: Paul Chapman.
- Requena Rodríguez, J. M. (1986). *Epistemología de la contabilidad como teoría científica*. Málaga: Editorial de Universidad de Málaga.
- Smith, T. (1992). *Accounting for growth*. Londres: Century Business.
- Suárez, J., Franco, R., Acosta, R. & Alonso, H. (2017). *Nariño el Contador, el Precursor-Libertador: la Ilustración, la Independencia*. Bogotá: Sello Editorial Esmic.

- Suppes, P. y Hill, S. (1988). *Introducción a la lógica matemática*. Bogotá: Reverté.
- Watts, R. L. & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *The Accounting Review*, 53(1), 112-134.
- Watts, R. L. & Zimmerman, J. L. (1979). The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses. *The Accounting Review*, 54(2), 273-305.
- Watts, R. L. & Zimmerman, J. L. (1990). Positive accounting theory: a ten year perspective. *The Accounting Review*, 65, 131-156.
- Watts, R. L. & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive accounting theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Williams, P. F. (2014, dic.). The myth of rigorous accounting research. *Accounting Horizons*, 28(4), 869-887.



Hermes, volátil por naturaleza, pasaba por ser el dios del comercio y del robo. Guiaba a los viajeros por los caminos. Sostenía el caduceo para dar la vida y la muerte. Lopes de Sá toma el caduceo como símbolo de una contabilidad que le apuesta a la vida, pues Hermes también era el dios de la Medicina como emblema de un comercio honesto (Tomado de *Hern de Nuysement Tractat vom allgemeinen Geist der Welt*, Tratado del espíritu general del mundo de Hern de Nuysement, en *Hermetisches ABC*, Berlín, 1778, reproducido en *El Museo Hermético Alquimia & mística*, de Alexander Roob).

## Capítulo 6

---

# Una introducción histórica al neopatrimonialismo de Antônio Lopes de Sá<sup>1</sup>

**Rodrigo Antonio Chaves da Silva**

Academia Mineira de Ciências Contábeis  
Instituto Doctum de Caratinga, Minas Gerais

*El carácter formal de una ciencia consiste en que todas las materias a ella ligadas se organizan de manera jerárquica, a partir de un único principio generalizado, del cual se pueden lógicamente deducir, y al cual en consecuencia todos pueden reconducirse. Si bien es cierto que a falta de este principio poderoso es posible tener un gran cuerpo de conocimientos, sin él nunca podrá deducirse una ciencia verdadera.*

(Cerboni, 1886, t. 2, p. 67).

### INTRODUCCIÓN

El propósito de este capítulo es ubicar el neopatrimonialismo de Lopes de Sá, un pilar definitivo en la teoría actual de la contabilidad, en el contexto de la evolución doctrinaria del conocimiento contable y sus tendencias actuales en los tiempos modernos, por lo que respecta a sus bases teóricas, orígenes históricos y consolidación, en sus fundamentos lógicos. Sin embargo, cabe aclarar que como tal estudio ofrece un «abanico» muy grande de argumentaciones, se abordará el tema de manera general, sencilla e introductoria, explicando algunas nociones básicas sobre la doctrina lopesista. Así, en el capítulo se indaga sobre las bases que fundamentan las doctrinas actuales de la contabilidad. Proporciona,

en lo posible, una revisión crítica de sus propuestas y resultados científicos, con miras identificar, de forma somera, qué lugar ocupa el neopatrimonialismo en el contexto de los conocimientos superiores de la contabilidad.

La doctrina contable, en tanto que teoría especial, constituye, sin duda alguna, el alma de una ciencia. En ese intento, este capítulo trata de promover una discusión histórica sobre el enfoque neopatrimonialista de la contabilidad, presentando sus características principales en el contexto de otros enfoques teóricos como el pragmatismo, en sus puntos de encuentro y divergencias.

El aporte de este texto se suma al debate actual sobre el devenir de la contabilidad dentro de la evolución del pensamiento o la propuesta que comporta cada doctrina, y destaca la importancia de ese tipo de disertación, para orientar las discusiones y los parámetros sobre la lógica de esas mismas teorías o escuelas de pensamiento. La comprensión de este debate cobra gran importancia para precisar diversos aspectos del proceso histórico. Aquí se optó por una investigación exploratoria, ya que permite profundizar un tema difícil de hilvanar en las discusiones académicas. El método empleado fue el racional-discursivo, puesto que resalta las propiedades de cada teoría especial en el contexto evolutivo de la contabilidad.

La importancia del tema es crucial: la doctrina como base del pensamiento científico debe guiar la tecnología, así como las modalidades o funciones que cada tipo de conocimiento posee en el contexto socioacadémico. Las mismas corrientes y conjuntos de ideas pueden influir en la comprensión y delimitación conceptual de lo que se entiende por contabilidad.

En primer lugar, abordaré la importancia y características propias de la contabilidad; luego, las clasificaciones del conocimiento general y científico; finalmente, haré breves explicaciones sobre las nuevas doctrinas de la contabilidad conocidas como el neopatrimonialismo y el pragmatismo —que adoptó el término de *positivismo* en el Brasil; se cambió el nombre, pero, en esencia, puede equipararse al *personalismo jurídico*, cuyo uso se arraigó en la contabilidad hace más de un siglo—.

## **EL CARÁCTER CIENTÍFICO DE LA CONTABILIDAD Y SU AUTONOMÍA**

La contabilidad ha estado arraigada en la mente del ser humano, que trató de satisfacer sus necesidades por medio de emprendimientos sociales. Con la creciente modernización y los avances de la tecnología, el aparato gnoseológico,

que configura la forma de pensar y comprender del humano, asumió nuevas características en el modo de resolver los diferentes problemas que se presentaban en cada época.

El proceso económico actual plantea cambios en las ciencias sociales aplicadas, de modo que estas aceptan y emprenden nuevos desafíos. Nuestra ciencia no ha sido indiferente a este proceso: con el advenimiento de las máquinas y la consecuente modernización de las prácticas contables, el proceso cognitivo contable adoptó nuevas características, como las que estamos observando hoy. Sin embargo, las doctrinas orientan la ciencia, y esta tiene el poder de guiar al ser humano en la búsqueda de su felicidad con el fin de satisfacer sus necesidades.

En nuestro caso, la contabilidad ayuda en las formas de administrar la riqueza, correctamente, sirviéndose del control para regular el comportamiento de los fenómenos patrimoniales de una célula social. Sin una doctrina o una forma de pensar en la búsqueda de la verdad, la contabilidad se vuelve una práctica vana, sin razonamiento, o una actividad que puede servir a la mentira, al fraude y a la mistificación de representaciones patrimoniales, en perjuicio de su impacto social.

Eso es lo que ocurre en la actualidad, y lo hemos comprobado desde hace casi media década: que una escuela de pensamiento prevalece, a pesar de no ser la más importante, porque la importancia de la ciencia estriba, como lo dijo Amorim (1969), en hacer fácil lo difícil y en no adoptar algo fácil, tornándolo difícil, como ocurre hoy, por ejemplo, con una revelación contable, tan fácil de manejar o producir, pero que es objeto y fin del conocimiento contable.

Incluso podríamos mencionar a Cerboni (1886), remitiéndonos al epígrafe con el que empieza este capítulo, en el sentido de que, por más que se tengan títulos o un «gran cuerpo de conocimientos», careciendo de principios comunes y universales, no es posible practicar, ni pensar, ni tener una ciencia verdadera, ni mucho menos una doctrina auténtica y apropiada.

El absurdo se generalizó, y algunas ideas anticuadas para el descubrimiento científico se hicieron «temas de discusión» como la idea de una contabilidad *positiva*. No obstante, fue preciso incorporar en sus teorías aspectos jurídicos. De este modo, el conocimiento contable pierde identidad, autonomía y carácter científico. En los mismos textos de esos autores, las declaraciones a favor de nuestra crítica son la gran mayoría, es decir, en esencia sostienen un punto de vista contrario al que ellos defienden. Desde que la contabilidad se

convirtió en la ciencia «de los demás» o, mejor aún, «de las otras ciencias», pasó a ser servidumbre de aquellas a las que se refiere.

El mismo Francesco Villa (1840-1841), creador de la primera doctrina científica de la contabilidad, ya advertía, hace más de un siglo y medio, que la ciencia contable no debería ser una servidumbre de las otras disciplinas:

La contabilidad o, como también se suele denominarla, la ciencia contable (*ragioneria*), debe necesariamente comprender tres clases distintas de conocimientos teórico-prácticos, para que pueda conseguir en las organizaciones el puesto que se merece, sin ser la humilde dependiente, sino una iluminada auxiliadora o consejera. (Besta, 1922, p. 35).

La visión de este noble filósofo de la contabilidad se había anticipado muchos años a su época; según el maestro, los tres instrumentos que convertirían la contabilidad en la verdadera iluminadora de la administración de los patrimonios serían los recursos matemáticos, la teoría de los registros y el conocimiento de orientación patrimonial y gerencial. Por lo que respecta a la interpretación de Villa, debemos mejorar el medio —el cual no sería un instrumento único— para que el conocimiento alcance el lugar que se merece, que es la doctrina, esencia de pensamiento y observación. Para que se tenga una práctica coherente con la ciencia, concebimos la doctrina como un conjunto de ideas que propone a sus seguidores distintas formas de practicar y comprender determinado campo del saber humano.

En la actualidad, dos doctrinas orientan la contabilidad internacional y brasileña: el neopatrimonialismo y el pragmatismo. El *neopatrimonialismo* es una doctrina brasileña, creada por el doctor Antônio Lopes de Sá, que busca explicar el fenómeno patrimonial en sus relaciones lógicas. El *pragmatismo* es una doctrina de origen norteamericano, sin precedentes contables —pues proviene de una filosofía propuesta principalmente por William James (1842-1910)—, cuyo origen pertenece a autores diversos, en su mayoría propietarios de grandes empresas y organizaciones —según se constata en los documentos históricos estudiados; este movimiento *académico* de origen anglosajón se dio a conocer como *pragmatismo*—, siendo grande su repercusión por ser su país de origen una gran potencia económica.

Solo podemos comprender la aparición de estas doctrinas de acuerdo con el orden cronológico de todos los hechos y descubriendo el proceso de evolución del conocimiento contable desde sus orígenes científicos en Europa. Pero antes

sería conveniente precisar algunos conceptos sobre lo que se entiende por científico y empírico en el conocimiento filosófico y lógico.

### **Tipos de conocimiento**

El conocimiento es el fenómeno mental que emplea el ser humano cuando desea explicar la razón de las cosas, o el porqué de los acontecimientos en un universo determinado. En otras palabras, se trata de saber por qué ocurren los hechos de esta o tal manera, en esta o en aquella situación, para obtener, bien sea por inducción o deducción, verdades y generalizaciones. La división del conocimiento queda representada por las siguientes formas básicas: espontáneo oseudorracional, empírico, científico, filosófico y teológico.

En el conocimiento espontáneo hay las manifestaciones intuitivas e instintivas que el ser humano transmite durante su vida, y que estaban presentes como factor común, en el devenir de su evolución, cuando todavía no tenía su capacidad mental totalmente desarrollada. En el empírico hay un entendimiento superficial e inconsistente, solo sobre la base de la observación o la práctica. El científico, por naturaleza, posee un carácter universal y sublime, con el propósito de explicar cómo ocurren las cosas y por qué son de ese modo, para lo cual propone leyes generales y universales. El filosófico busca la verdad, mediante la razón o el entendimiento, y es la causa de la felicidad humana. En la ciencia, la filosofía busca su especificidad, discutiendo acerca de sus tareas principales. Justo como lo estamos haciendo en este trabajo.

Finalmente, el conocimiento teológico proviene de la Biblia y de la tradición religiosa. Tiene a Dios como objeto y doctrina, y al credo humano o la forma de existir o practicar la fe. No se confunde con la ciencia ni la filosofía, ni con el saber espontáneo. Antes bien, posee vínculos con ambos —la ciencia demuestra las cosas naturales; muchas figuras del conocimiento religioso fueron verdaderos filósofos; y el ser humano, en un principio, trató intuitivamente de crear la idea de un Dios, atribuyendo su nombre a figuras simbólicas y animales— claro que de manera imperfecta.

Con base en esta exposición sobre los tipos de conocimiento, en el área de las ciencias contables son de interés fundamental los modos empírico y científico. Las diferencias que distinguen el conocimiento científico del empírico están determinadas por los siguientes factores:

- **Causa:** las causas demostradas por la ciencia son fundamentadas y tienen exactitud —lo mismo cuando puede tratarse de una hipótesis—. El empírico, algunas veces, no prevé ni detecta las causas u orígenes de los hechos.
- **Efecto:** en los hechos científicos los efectos son seguros y no se fundan en la intuición ni en el azar, sino en las pruebas que son encontradas por el método. En el conocimiento empírico, el efecto es la práctica o la rutina.
- **Tiempo:** las verdades científicas sirven en cualquier época, siempre y cuando no sean refutadas o mejoradas. El conocimiento empírico es casi siempre absoluto; no declara ideas durables.
- **Espacio:** todas las consideraciones científicas se aplican a cualquier límite geográfico, siempre y cuando no sean rechazadas o mejoradas por otras. El conocimiento empírico no propone ideas de general aplicación.

Cuando se dice que el movimiento de un de objeto (efecto) existe porque una fuerza actuó sobre él (causa), estamos demostrando un fenómeno científicamente. Más aún, si se produjo un rayo (efecto), que es una descarga eléctrica que fue atraída por otra de signo contrario (causa), estamos expresando verdades científicas que seguirán siendo las mismas, con independencia del tiempo y el espacio. La teoría del conocimiento no observa solo la forma del objeto, sino que penetra su esencia, en otras palabras, la ciencia busca la realidad más profunda del acontecimiento. De acuerdo con estas definiciones, se perciben a una gran distancia de nivel dos conocimientos: empírico y científico.

### **Compendio de doctrinas para la fase científica de la contabilidad**

Sabiendo de la larga distancia entre lo que es empírico y científico —por la consistencia del conocimiento—, no hay dudas sobre cuál sería la característica de una doctrina científica. Si hay ciencia solo con el método y el estudio de los fenómenos aceptados y comprobados, en un lenguaje filosóficamente plausible, la doctrina sigue el mismo camino. En la contabilidad, desde que las doctrinas pasaron a guiar la ciencia en el camino de los fenómenos patrimoniales con métodos y leyes aceptables, se adelantó bastante, pero no todas las tesis se encuadraban en la verdad del hecho; sin embargo, todas recogían la misma verdad.

Por lo que respecta a la historia, la contabilidad sería definida científicamente por la escuela francesa de R. P. Coffy (1827). A partir de este periodo, la fase científica tendía al florecimiento. Coffy escribió en francés un libro fundacional que tiene por título *Tableau synoptique des principes généraux de la tenue des livres à parties doubles, à l'usage du commerce*<sup>2</sup>, trabajo doctrinal que fue presentado a la Academia de Ciencias de Francia. Dicho texto fue analizado por Costay, uno de los miembros de la Academia, quien concluyó que la contabilidad era una ciencia auxiliar que ayuda a la gestión y a la administración de los flujos de capital público y privado. Fue así como Costay no desaprovechó la oportunidad para plantear en términos oficiales un teorema, si no la primera proposición científica de la contabilidad, que proponía reglas generales de comprensión.

Tal fue la importancia de ese teorema, que D'Auria (1956) resolvió denominarlo el «problema de Costay» (p. 235). Para entonces, el prolegómeno científico ya estaba escrito y puesto en funcionamiento. Inmediatamente después, en Italia, gran influencia tuvo el italiano Francesco Villa con sus obras, en las cuales argumentaba que la contabilidad en su devenir recogía la esencia de aquello que expresaba su información, o sea, la riqueza. Surgía entonces la doctrina de Villa: el *materialismo substancial*.

La doctrina «materialista» afirmaba que la contabilidad no debería apegarse a la forma, sino que debería recoger la «sustancia» del verdadero «objeto» de estudio que sería la riqueza. En Toscana, a mediados del segundo quinquenio del siglo XIX, otros científicos italianos, entre ellos Francesco Marchi, Giuseppe de Cerboni y Giovanni Rossi, planteaban sus pensamientos, definiendo los aspectos de «derechos y obligaciones» en la comprensión de la contabilidad.

Creemos que tales ideas surgieron en el seno de un pensamiento filosófico generalizado que predominó con la intención de imaginar la esencia de la contabilidad, cuando se pensaba que los entes sociales son regulados por leyes de derecho. Esto es lo que demuestran los raros textos de estos escritores. Veamos, por ejemplo, una argumentación de Cerboni (1886, t. 1) sobre lo que sería objeto de doctrina de la contabilidad:

---

2 La Biblioteca Nacional de Francia conserva un opúsculo in 8°, de 8 páginas, escrito por el experto contable francés R. P. A. Coffy, intitulado *La comptabilité est une science exacte. (Théorie générale d'une comptabilité de commerce organisée d'après le véritable système des parties doubles)*. En 1847, el autor publica una segunda edición con el título *La comptabilité en parties doubles est une science exacte composée de 225 problèmes*. En 1864 publica otro opúsculo de carácter doctrinal: *Origine naturelle ou théorie générale de la méthode de tenue des livres en partie double*. (N. del E.)

Creo no estar equivocado al afirmar que la razón de este estado de cosas estriba en esto: que en aquellos estudios destinados a consolidar la doctrina de la contabilidad fuera observado solamente hasta aquí *fuera de nosotros y no dentro de nosotros*.

El remedio está por tanto en buscar dentro de nosotros mismos la causa de los hechos que se producen fuera de nosotros: es decir, en estudiar también subjetivamente la contabilidad. (pp. 50-51, las cursivas son mías).

Al referir los hechos contables como algo que está «dentro de nosotros», de alguna forma penetraba en una conciencia político-moral, que es propia de los estudios jurídicos. Otra personalidad, el filósofo Giovanni Rossi, tenía una idea jurídica similar, en la visión de las organizaciones o células sociales que denominaba *entes económico-administrativos*:

Por otra parte, es preciso hacer una observación importante. Los entes sociales son un producto natural; no son aleatorios, sino que *tienen su origen en la convivencia civil*. La misma naturaleza, la fuerza de las cosas origina la primera estructura, la primera forma del organismo. Con el pasar del tiempo él se queda sujeto a las leyes de la evolución, y de la adaptación, y va gradualmente modificándose.

[...] Es evidente en sí mismo, que existe un campo amplio que tiene por objeto el estudio de este tipo de entes, según su triple organización primordial, es decir, económica, jurídica y administrativa. (Rossi, 1882, pp. 83-84).

Repárese en el hecho de que el maestro italiano consideraba la vida de las unidades de producción como provenientes de la convivencia civil; sin embargo, aún demostraba que el derecho debería ser uno de los aspectos de estudio de los entes económico-administrativos (en la perspectiva contable):

Una vez realizada la producción, ¿qué continúa? *Consecuencia inmediata de la producción es la adquisición de un derecho*. Si «la producción —como escribe Cossa— es aquella parte de la actividad humana que está orientada a obtener riquezas artificiales», desde el mismo momento en que *estas riquezas artificiales se constituyan en productos forman parte de los derechos atribuidos al productor*. *Es en la producción donde se encuentra la raíz natural del derecho de propiedad*. Un jurisculto escribe que todos los derechos humanos pueden reducirse a dos ideas principales: a la libertad y a la propiedad. *El hombre tiene sus propias necesidades y tiene el derecho y la libertad de satisfacerlas: por esto produce; el derecho de satisfacer todas sus necesidades se transforma en el derecho de utilizar con libertad las cosas producidas*. *Si nosotros quitamos el efecto de propiedad sobre el producto, quitamos todos los otros derechos (de cesión, de testamento...) inherentes o derivados de la propiedad, y matamos la personalidad humana y la sociedad entera*. (Rossi, 1882, pp. 202-203, las cursivas son mías).

Ahora bien, cabe destacar que el profesor no se refiere necesariamente a la contabilidad, dado que él asume una triple visión en el estudio de la organización, y el derecho sería una de ellas. Se trata, pues, de una reflexión filosófica, y no exclusivamente acerca de la contabilidad, pese a que el maestro hace una defensa de esta disciplina. Se trataría más bien de una idea jurídica, muy a propósito, aun cuando no sea tan válida en el campo contable, a pesar de que este intelectual era un profesional contable, un *ragioniere* —como se dice contador en italiano—. No obstante, tal doctrina pretende refutar las ideas de los contadores que consideran la cuenta como objeto de estudio de la contabilidad, incluso cuando al relacionarse con aspectos *sociales, morales, subjetivos* se dé mayor importancia al derecho en materia patrimonial.

Para los personalistas, el objeto de la contabilidad tenía nexos jurídicos —lo que es verdad en la perspectiva del derecho y no de la contabilidad—, dado que, para estos pensadores, dichos campos del conocimiento —el contable y el jurídico— estarían fundidos, sin lugar a dudas —incluso con el mismo campo administrativo—. Tal concepción, empero, sería atacada por el científico Fabio Besta, cuyos argumentos debilitaron el pensamiento personalista:

Las definiciones de Rossi y de Cerboni [...] pecan sutilmente de imprecisionistas [...] y la de Cerboni mucho más, pues él atribuye al campo de la administración todos los derechos y las obligaciones, según su género, no solamente aquellos que pueden ser «representados en dinero, es decir, realizados con riqueza de valor variable». Pero eso no es todo: las definiciones de estos tratadistas consideran el patrimonio desde un solo aspecto; según el cual se supone que se debería concebir conforme a lo característico del proceso de observación en la disciplina que estudian, vale decir, la contabilidad. Ahora bien, en contabilidad el patrimonio debe ser observado primordialmente como una cuantía mensurable por medio del valor.

[...] He aquí el meollo de la cuestión. De modo que mis argumentos aducirán que el valor no puede referirse a los derechos reconocidos por sí mismos. (Besta, 1922, p. 78).

En conclusión, sus críticas contra Rossi y Cerboni argumentaban que no se podía considerar la contabilidad desde un solo ángulo. Esa es tan solo una muestra del poder de la crítica y el debate que había en aquella época. Los argumentos eran filosóficos, etimológicos —porque él dominaba bien el francés, el alemán y el griego, básicamente—, discursivos y racionales. El maestro tenía vasta cultura y no permitía que la simple definición de un pensador pudiera ser tenida como verdad, si no era analizada desde diversos puntos de vista:

Giuseppe Cerboni propuso, en un tiempo, sustituir el concepto de contabilidad por el de logismografía. Pero esta denominación solo da cuenta de su realidad lingüística (del griego *lógismos*, razón, cuenta, y *gráphein*, escribir); otra cosa es la descripción de las cuentas; aunque, si bien es cierto, me parece que también se puede emplear correctamente en el sentido único que le dio Giovanni Rossi en sus *Reflexiones logismográficas*; el término del que se valió se refería a los métodos de registro en general y a su teoría. Sin embargo, no prosperó para designar toda la contabilidad: su derivación enuncia apenas una parte de la totalidad del ámbito contable. (Besta, 1922, p. 34).

La doctrina de Besta se llamaba *controlismo*, y sostenía que el verdadero objeto de la contabilidad sería el control de la riqueza y no el derecho de posesión sobre esta.

De modo que, si no se quiere dar a nuestra disciplina fronteras borrosas, conviene suponer aspectos y contextos en que ocurre la gestión de innumerables organizaciones y contemplar solamente los hechos de tal gestión en la observación de las variaciones que la determinan, y que habría que reflejar en el patrimonio, con el propósito de mirar cómo se pueden, en tal y único aspecto, estudiar y moderar. En resumen, la contabilidad ha de ser la ciencia del control económico y nada más. (Besta, 1922, p. 41).

Tal idea prevalece en contabilidad, cuando en especial pensamos que no es «la ciencia del control», ni de «ningún otro control» —y mucho menos del llamado «control económico», pues el sentido que Besta quería dar era otro—, sino que produce un «control gerencial» o, mejor aún y filosóficamente hablando, el comportamiento de los fenómenos patrimoniales en busca de una eficacia y prosperidad concretas, y estas como finalidades supremas.

Fue muy importante la contribución de Besta para la contabilidad, en términos generales, pero el control es un instrumento de la contabilidad y no su objeto. Las críticas que hizo fueron constructivas; reflejaron el avance de la contabilidad, de modo que fuera designado incluso en Brasil como el «contador de todos los tiempos», como lo menciona D'Auria (1953). Además de eso, toda la base de la contabilidad italiana está en la doctrina de Besta, expuesta en tres voluminosos tomos. Él no aceptaba las ideas que querían imputar a la contabilidad el nivel de registro, o la descripción de las cuentas, y mucho menos en el ámbito jurídico, de derechos y obligaciones. Se adhirió a las definiciones de la «vieja escuela» (*scuola vecchia*, en el original italiano) de Cerboni y Rossi.

También en Alemania surgió un movimiento doctrinario. Un maestro, llamado Eugen Schmalenbach (1873-1955), decía que el objeto de la contabi-

lidad sería el resultado de la riqueza y no el control o el derecho de posesión. Tal doctrina se llamó *reditualismo*. La expresiva contribución de Schmalenbach se encuentra también en sus teorías y afirmaciones sobre la dinámica de la riqueza, descrita en su obra *Balance dinámico* (1919). El interés de la doctrina de este alemán era resaltar el resultado como objeto de la contabilidad.

Distintos exponentes existieron en la corriente alemana: Schmidt<sup>3</sup> —con su teoría del balance orgánico—, Friedrich Hoffmann —con su tesis de reducción de los costos y aumento de rentas—, Theodore Limperg —con su teoría del valor de reposición, en disputa con la de Hoffmann— y otros más. Diversos autores admiten —como Carqueja (2003)— que esta influencia daría lugar a la *economía de la empresa*, en Italia, lo que en otros modelos adoptaría el nombre de *teoría de la organización*. Esta última consideraba la contabilidad como un capítulo de una *metaciencia*, y definía la ciencia contable como un ramo de la *economía de la empresa*. Los hechos y fenómenos contables eran considerados de naturaleza económica, o incluso se referían a *toda la organización*. El objetivo de su creación y desarrollo fundamentado en Italia era particularmente ese: unir las ideas en torno a un estudio amplio, con el propósito de perfeccionar las ideas de Besta y extender el análisis de la organización.

El ruso Leo Gomberg, los italianos Gino Zappa y Alberto Checherelli y muchos otros fueron defensores de esta doctrina. Zappa, quien fuera el fundador de esa escuela de pensamiento, desarrolló dicha idea en su obra capital *El rédito de la empresa* (1950). Así defendía la figura de los fenómenos patrimoniales de la organización:

Los fenómenos patrimoniales de la organización tienen una particularidad propia, pueden ser o deben ser; son verdaderos, considerados en ciertos aspectos especiales; son en suma múltiples y diversos. O simplemente también pueden estar constituidos, en el espacio y en el tiempo, como una unidad indisoluble. (p. 8).

En ese momento, el maestro se encontraba definiendo el campo de los «fenómenos patrimoniales de la organización», en relación con toda la economía de la empresa. De cualquier modo, tenía buenos argumentos para definir el estudio y la investigación. Sin embargo, por lo que respecta a la epistemología contable, algo debía ser ampliado, para no corromper la calidad científica de la contabilidad. Esto no aconteció. Eran muchos los pasajes de la obra de Zappa

---

<sup>3</sup> Fritz Schmidt (1882-1950) propuso también una teoría de la economía de la empresa (*Betriebswirtschaft Theorie*). (N. del E.)

que consideraban la contabilidad como una simple revelación. No obstante, recordemos algunos de los más representativos.

Los informes contables no reflejan más que una parcela de la realidad, y no precisamente la más representativa, en medio de un infinito campo de posibilidades que se presume dominar. El argumento más fuerte de los registros sistemáticos que, por cierto, no expresan la síntesis de todas las revelaciones de las cuentas, no puede comprender enteramente toda la compleja vida económica de una empresa, ni ser suficientes para ilustrarla de modo adecuado. (Zappa, 1950, pp. 21-22).

Se puede pensar que este texto nada tiene ver con una crítica de la contabilidad. Sin embargo, para Zappa, nuestra disciplina no era más que una «revelación de cuentas»:

*La revelación de cuentas, junto con todas sus características y procedimientos, son tan solo una parte de la economía de la empresa, a la que frecuentemente se le puede atribuir gran importancia, pero que casi siempre representa una porción mayor o menor, de un mundo más amplio, de una realidad más viva, que, como las cuentas, determinan e ilustran otras formas de revelación, y que, como la contabilidad, estudian y conocen otras disciplinas* (Zappa, 1950, p. 24, las cursivas y el subrayado son míos).

En la nota de pie de página, no obstante, Zappa explica: «Sobre la contabilidad considerada como un capítulo de una ciencia más amplia» (1950, p. 24) que lógicamente sería la economía de la empresa. Y como complemento expone inmediatamente después:

*Las teorías contables, que solo intentan reconocer los registros adoptados en los sistemas de cuentas, son guías en que hay que obrar con cautela y por lo demás incompletas, en la inmensidad de la práctica.*

Las revelaciones contables, hoy con gran abundancia de restricciones, son simplemente imprecisas; carecen de aquel instrumento, la cuenta o la *razón*, del cual la ciencia en uno de sus capítulos heredó su propio nombre. (Zappa, 1950, p. 25, las cursivas son mías).

En nota explicativa, Zappa vuelve a contextualizar sus «nuevas tendencias» que marcaron el inicio de la economía de la empresa en Italia, integrando tres disciplinas: la administración, la teoría de las organizaciones y la contabilidad, como una «teoría de las cuentas» o simplemente de los registros. Según eso, el concepto de dar cuenta y razón de la contabilidad fue *heredado* por la economía en uno de sus capítulos.

De modo que él consideró que la *ciencia de las cuentas* y los instrumentos contables legaron su aporte a lo que se denominaría *economía de la empresa*. Puede observarse cierta similitud en la concepción de Rossi, quien estudió hechos económico-administrativos desde una perspectiva jurídica, contable y administrativa —tres dimensiones distintas—, con una única diferencia —por más que la crítica se orientaba en este sentido—. Rossi sabía separar los tres puntos de vista, sin integrarlos en una *metaciencia* —pese a que aun así, en cierta forma, conseguía confundirlos, o deducirlos como inseparables y concomitantes, por una conexión inequívoca—, cosa que Zappa no hizo notar en sus escritos.

De esta manera subordinó la contabilidad a la economía de la empresa, quitándole el nombre y dándole el estatus de describir los hechos económicos por medio de cuentas y demostraciones probadas sistemáticamente. Pero, al mismo tiempo, en el mismo país, otro científico llamado Vincenzo Masi buscó evidenciar una razón contable orientada hacia el patrimonio más que hacia las cuentas:

Finalmente han transcurrido treinta años desde que la contabilidad está ocupándose directamente del estudio de los fenómenos patrimoniales en Italia y en el extranjero, ocultándose con otro nombre cuyas denominaciones son variables: unas veces asistimos a la repetición monótona de que la contabilidad debe ocuparse solo de la revelación, es decir, de una simple metodología.

[...] Ahora bien, y no me cansaré de repetirlo, la contabilidad siempre ha estudiado los hechos patrimoniales, y los ha estudiado antes que todo como un problema de representación [...]. El fin de la contabilidad es esencialmente el gobierno económico del patrimonio, y su *objeto de estudio* y la razón de sus análisis cualitativo y cuantitativo son aquellos aspectos estáticos y dinámicos que la caracterizan: y la *revelación* no es más que una parte instrumental de la contabilidad, que está al servicio de esta ciencia. (Masi, 1950, pp. 1-5).

El maestro era también alumno de Besta —por eso aún perduraba la noción de *gobierno económico*, como fiel heredero de los conceptos de su maestro—, y muy seguramente conoció a Zappa y sus famosos discursos, pero nunca dejó de mencionar la economía de la empresa como la contabilidad, entre otras denominaciones:

Sin menospreciar las razones de cuántos aman la contabilidad, esta antigua especialidad *del saber económico de la empresa que fuera generatriz de la misma economía*; sin desdeñar el estudio de los hechos patrimoniales para lograr un riguroso análisis en las investigaciones y constancia en los propósitos; sin aban-

donar las alternativas de solución que otros estudiosos ofrecen a los problemas de la técnica económica o de la ciencia de la organización o de la economía de la empresa, según su carácter particular; no consideramos la contabilidad como una disciplina anulada, sino como una ciencia digna de todo respeto y de su nombre, rica en problemáticas que abordar como ocurre con cualquier otra verdadera ciencia. (Masi, 1950, p. 6).

En una edición de la *Revista Paulista de Contabilidade* se resaltan los derechos de la contabilidad:

La contabilidad, en tanto que ciencia de los fenómenos patrimoniales, tiene todos los atributos propios de cualquier otra ciencia, y como dicen en alguna parte, reivindica los derechos que recientemente, por obra de aquellos que se declararon economistas de la empresa, le fueron quebrantados y, más concretamente:

- el derecho a un nombre
- el derecho a la imagen
- el derecho a un objeto de estudio propio
- el derecho a la propia integridad científica
- el derecho a la ciudadanía científica;
- el derecho a la propia autonomía e independencia. (Masi, 1968, p. 38).

Con lógica histórica comprobó Masi que en tiempos de Aristóteles, Platón, Sócrates y otros filósofos, al igual que entre los jurisconsultos romanos, existía la noción de una ciencia que no era la economía doméstica, ni la de los pueblos, que enseñaba a ejercitarse bien en el comercio. Su tesis, antes de salir a luz, fue concebida durante varios años, como él mismo mencionó (Lopes de Sá, 1961).

Ahora bien, la contabilidad, por cierto, siempre ha estudiado los fenómenos patrimoniales, mientras que las doctrinas que se destacaron abordaron el mismo problema implícito en sus cuestionamientos. Cuando Besta y Villa reflexionaban sobre el *control* y la *sustancia*, estas opciones no eran más que formas de representar la riqueza de las células sociales. Cupo entonces a Vincenzo Masi definir más lógicamente el objeto de estudio de la contabilidad. Una vez definido, designó tres campos para la actuación de los estudios: la dinámica, la estática y la revelación patrimonial. Esta fue su argumentación:

El estudio del patrimonio y de su gestión, la cual debe ser estudiada en sus causas y efectos para poder ser orientada con fundado conocimiento [...] constituyen en verdad el centro de las investigaciones de una contabilidad científica en que

el diseño, sin lugar a dudas, es una parte útil y necesaria, pero no pasando de instrumento al servicio de la «estática» y de la «dinámica» patrimoniales. (Masi, 1971, p. 7).

La doctrina de Vincenzo Masi, conocida como *patrimonialismo*, alcanzó un destacado estatuto epistemológico, nunca antes logrado por los otros investigadores contables, como fue enfocar sus estudios en los fenómenos patrimoniales. Así mismo, en Brasil, con el propósito de perfeccionar la idea de Masi, el profesor Francisco D’Auria (1959) creó su *contabilidad pura*, que buscaba una extensión general del objeto de la contabilidad conectado a todos los sistemas (p. 23).

Esta teoría tuvo gran impacto. No obstante, había algunos puntos que deberían ser tratados con cierta cautela —como lo de la generalización del objeto de estudio de la contabilidad a todos los sistemas existentes, hasta a los morales, estelares, cosmológicos, etc.—. Sin embargo, D’Auria tuvo buenos méritos y formó numerosos discípulos, como Antônio Lopes de Sá, Hilário Franco, José Amado do Nascimento, José Geraldo de Lima, que incluso siguieron su doctrina con más vehemencia, así como las ideas del autor, si bien no total o literalmente —aunque tenían un profundo respeto por el maestro—.

Su escuela se llamó *positiva*, a secas, por la misma generalidad de los hechos que discutieron, del mismo modo como Augusto Comte (1798-1857) logró abstraer todo en su doctrina. Esto debido también a un hecho: la presentación de su doctrina en el VI Congreso Internacional de Contabilidad en Barcelona, como un *positivismo contable*, una *nueva tendencia*, que perfeccionaba las propias ideas de Masi.

Hasta esta época, las bases de la contabilidad ya estaban bien cimentadas, de modo que la doctrina patrimonialista que surgió a principios del siglo XX quedó bien asimilada en el pensamiento de los profesionales contables de finales del mismo siglo, principalmente en América Latina, pues en Italia, como ya se dijo, se prestó atención a la teoría organizacional de Zappa que era tenido por la *más fuerte*; sin embargo, se debilitó para la década de 1980.

En Brasil, el precursor de las ideas patrimonialistas fue Francisco D’Auria, seguido por Federico Herrmann Jr., y mucho más tarde por Hilário Franco, Cibilis de la Rocha Vianna, Américo Matheus Florentino, Alberto Almada Rodrigues, Antônio Lopes de Sá y muchos otros.

## SURGIMIENTO DEL NEOPATRIMONIALISMO

Todo conocimiento tiende a la evolución cuando complementa aquello que ya fue descubierto o conquistado. El neopatrimonialismo es una doctrina contable, de nacionalidad brasileña, que perfecciona las ideas de Masi. Para que conozcamos las obras de un autor es preciso también conocer el autor: el profesor doctor Antônio Lopes de Sá.

Antônio Lopes de Sá nació en 1927, es natural de Belo Horizonte, del estado brasileño de Minas Gerais, donde ejerció la actividad de contador desde 1946. En 1948 fue director de la escuela en donde se formó: la Escuela Técnica de Comercio Brasileño, en Belo Horizonte. En 1951, lanzó su primer libro: *Lineamentos de contabilidade geral*. La tercer edición de su libro *Análise de balanços ao alcance de todos* (1953, 1ª. ed.; 1961, 3ª. ed.), del cual tengo el honor de poseer un ejemplar original, fue elogiado por el propio Vincenzo Masi. Fue el primer autor en Brasil en escribir el *Dicionário de contabilidade* (1956), de imprescindible importancia, por ser un verdadero manual de contabilidad. Además de ser pionero en las temáticas de auditorías y contabilidad gerencial en el país, en los años cincuenta ya tenía renombre internacional debido a sus numerosos artículos y obras.

En 1964 presentó y defendió en la Universidad de Brasil su tesis de doctorado sobre una teoría científica del equilibrio de capital: la teoría de las proporciones de los componentes en la promoción del equilibrio del capital de funcionamiento y las tendencias contemporáneas de la investigación científica en la contabilidad. En los años setenta, muchas de las obras del emérito profesor ya habían sido editadas, incluso en otras lenguas. Numerosos diálogos fueron realizados entre Lopes de Sá y Masi. El padre del patrimonialismo le sugirió que ampliara su tesis para comprenderla en una teoría general del conocimiento contable. Los pergaminos que acompañan a la persona de Lopes de Sá no son pocos. En 1988, en el XIII Congreso de Contabilidad de Cuiabá, donde recibió la medalla João Lyra, expuso por primera vez su doctrina neopatrimonialista en Brasil.

En 1992 lanzó por medio del Instituto de Investigación Augusto Tomelin-Universidad de Negocios y Administración, el libro *Teoría general del conocimiento contable*. Más tarde el neopatrimonialismo ganaba en cuerpo de conocimientos y capacidad de explicación. Las investigaciones de la doctrina neopatrimonialista avanzan muy rápidamente, consiguiendo un número de adeptos cada vez más creciente.

## EL CONTENIDO DE LA DOCTRINA NEOPATRIMONIALISTA

La doctrina neopatrimonialista no contradice nada de lo que fue expuesto por Masi; por el contrario, ella absorbe y amplía su conocimiento a un nivel altamente filosófico. La física estudia la materia o más específicamente los fenómenos de la materia. En la contabilidad estudiamos el patrimonio o más en detalle el fenómeno patrimonial. El neopatrimonialismo se adentra en el fenómeno patrimonial definiendo sus relaciones lógicas.

Muchos autores de metodología de la investigación científica son conscientes de lo importante que es para las ciencias que ostentan sus pensadores el manejar las relaciones lógicas de sus fenómenos o de su objeto de estudio, ostentada por sus pensadores —como decía Kant, Fichte, Hegel, Poincaré, Einstein, Hawking y otros—. Podemos afirmar indudablemente que el camino que el neopatrimonialismo tomó fue coherente con el método científico de mayor aceptación —como expresaron los mismos autores de la metodología científica—. La doctrina neopatrimonialista define las relaciones del fenómeno patrimonial en:

- Esenciales: naturaleza del fenómeno
- Dimensionales: expresión del fenómeno
- Ambientales: procedencias del fenómeno

Se verá con detenimiento cada una de ellas, de manera específica y según su alcance.

### Orígenes del fenómeno patrimonialista

En las relaciones ambientales, de donde proviene el fenómeno patrimonial, tenemos dos divisiones:

1. Ambiente endógeno: que está dentro de la organización, es decir, el fenómeno procede de actos de la administración, del trabajo humano y de factores intrínsecos del patrimonio de la célula social (desgaste, causas naturales, factores de uso y de tiempo).
2. Ambiente exógeno: es aquel que sobrepasa y engloba la organización sin que, no obstante, la exclusión de ese proceso se deba a factores de mercado, tributos, decisiones políticas, agitaciones sociales, recursos naturales, condiciones climáticas, condiciones económicas, aspectos geográficos y cuestiones sociales y culturales.

De los ambientes exógeno y endógeno tiene sus orígenes el fenómeno patrimonial (figura 1).



**Figura 1.** Visión del ambiente del fenómeno patrimonial  
Fuente: elaboración propia.

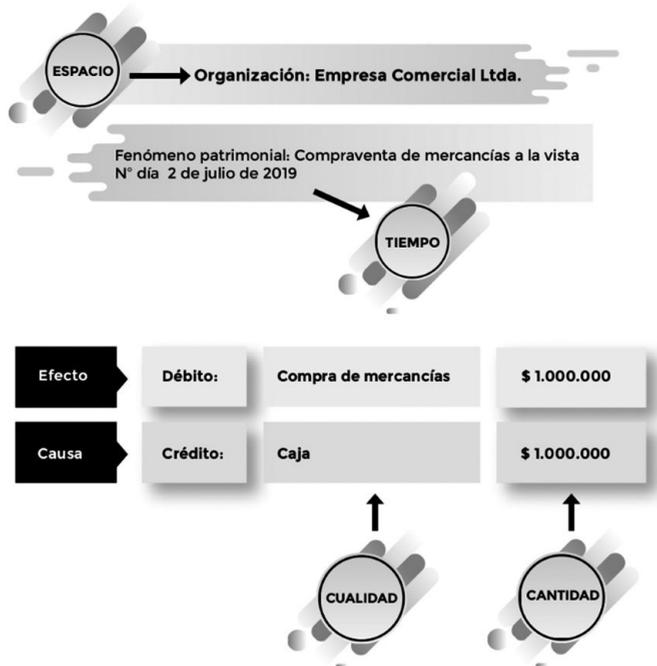
Un acto de la administración, una decisión del gobierno o una condición climática pueden producir alteraciones en el patrimonio y, consecuentemente, fenómenos patrimoniales. Y esta sería una de las razones del acontecimiento patrimonial.

### La expresión del fenómeno patrimonial

La relación dimensional, que es aquella que expresa el fenómeno patrimonial, configura una hexadimensionalidad con las siguientes categorías:

- Causa: crédito u origen
- Efecto: débito o consecuencia
- Tiempo: fecha o época
- Espacio: una organización específica o célula social
- Calidad: cualidad o manera de ser un componente patrimonial
- Cantidad: valor o expresión monetaria

Véase un ejemplo de la relación lógica hexadimensional del fenómeno patrimonial, aplicada en la tecnología de la estructuración contable (figura 2).



**Figura 2.** Expresión del fenómeno patrimonial en su hexadimensionalidad: espacio, tiempo, causa, efecto, cualidad, cantidad.

Fuente: elaboración propia.

Este se puede explicar mediante un ejemplo: compraventa de mercancías a la vista, realizada el día 2 de julio de 2019, en la Empresa Comercial Ltda. El componente histórico puede explicarse en estos términos:

Organización o célula social: Empresa Comercial Ltda. ≤ Espacio.

Fecha: 2 de julio de 2019 ≤ Tiempo.

Fenómeno patrimonial: compra de mercancías (cualidad), por un \$1.000.000 (cantidad), mediante crédito de caja (cualidad) por \$1.000.000 (cantidad).

Causa del fenómeno patrimonial: crédito de caja por \$ 1.000.000 (un millón de pesos).

Efecto del fenómeno patrimonial: compraventa de mercancías a la vista (débito).

Se puede aplicar en el balance patrimonial así (figura 3):



**Figura 3.** Balance patrimonial en las categorías de cantidad, calidad, causa y efecto.  
Fuente: elaboración propia.

Entonces, podemos definir la relación hexadimensional como aquella concerniente a las informaciones o demostraciones contables.

### La naturaleza del fenómeno patrimonial

Ahora se verá la parte *más pura* del fenómeno patrimonial: la relación lógica *esencial*, que comprende:

- Necesidad: ausencia o carencia de recursos
- Finalidad: satisfacción de la necesidad
- Medio: recurso material (dinero, mercancías, vehículo, ropas, etc.)
- Función: acción o servicio de los medios (dinero que sirve para pagar, mercancías que sirven para vender, vehículo que sirve para usar, etc.)

Cuando la función satisface la necesidad ( $P_n$ ) tenemos entonces la eficacia ( $E_a$ ):

$$E_a(P_n=0)$$

Las *necesidades* surgen en la mente del ser humano asociadas a la idea de *carencia* de algo. La *finalidad* responde al *para qué* o *sobre qué* asunto versa el objetivo de la necesidad —si es para perdurar, usar, vender, revender, intercambiar, pagar, aumentar, aplicar, etc.—. El *medio* es un recurso material de riqueza, es decir, cosas útiles y de valor que nacen del deseo humano de satisfacer una necesidad. La *función* es la actividad particular del medio, es decir, para qué va a servir o, si se quiere, acción o servicio que corresponde a su naturaleza. Lopes de Sá identifica ocho funciones sistemáticas del patrimonio de la organización:

1. Liquidez: capacidad de pagar
2. Rentabilidad: capacidad de producir resultados
3. Elasticidad: capacidad de cambiar la masa patrimonial
4. Estabilidad: capacidad de mantener el equilibrio entre los demás sistemas
5. Perdurabilidad: capacidad de sobrevivir o mantenerse en marcha
6. Protección: capacidad de protegerse contra el riesgo
7. Eficiencia: capacidad de realizar cumplidamente los recursos, sin desperdicio
8. Eficacia social: capacidad de interactuar con el medio externo y con el ser humano.

Las ocho funciones derivan de necesidades, según el modo como el flujo desempeña su función, y de la dinámica de las necesidades en cada instante. Dado que mi propósito, según advertí en la introducción de este trabajo, era abordar el tema de forma sencilla y limitada —pues su estudio ofrecía un «abanico» muy grande de argumentaciones—, explicaré algunas nociones básicas sobre la doctrina lopesista. Considerando todo el proceso gnoseológico y epistemológico de la contabilidad, el neopatrimonialismo como propuesta doctrinaria alcanza un grado elevadísimo de plenitud. El lenguaje conceptual, contextual y teórico del neopatrimonialismo alcanza universalidad en las categorías de causa, efecto, tiempo y espacio. La relación lógica ambiental es una causa de efectos diversos en cualquier tiempo o espacio (figura 4).



**Figura 4.** Universalidad dimensional del ambiente en las categorías de causa, efecto, tiempo y espacio.

Fuente: elaboración propia.

La relación lógica dimensional expresa causas y efectos en cualquier tiempo y espacio (figura 5).

Dimensión				
Causa	Universalidad de causas	Universalidad de efectos	Universalidad de tiempos	Universalidad de espacios
Efectos	Universalidad de causas	Universalidad de efectos	Universalidad de tiempos	Universalidad de espacios
Tiempos	Universalidad de causas	Universalidad de efectos	Universalidad de tiempos	Universalidad de espacios
Espacios	Universalidad de causas	Universalidad de efectos	Universalidad de tiempos	Universalidad de espacios
Cualidad	Universalidad de causas	Universalidad de efectos	Universalidad de tiempos	Universalidad de espacios
Cantidad	Universalidad de causas	Universalidad de efectos	Universalidad de tiempos	Universalidad de espacios

**Figura 5.** Universalidad dimensional de las esencialidades en las categorías de causa, efecto, tiempo y espacio  
Fuente: elaboración propia.

La relación lógica esencial revela causas (necesidades) y efectos (medio y función) en cualquier tiempo y espacio (figura 6).

Podríamos tener de esta forma un manantial muy fuerte para los estudios analíticos o una filosofía universal del conocimiento contable. Esta teoría ostenta propuestas que sobrepasan los rigores del tiempo y del espacio, y lógicamente necesita también de la colaboración y perfeccionamiento de algunos de sus puntos, pues no hay doctrina terminada ni ciencia acabada. Pasemos ahora a exponer de forma general las principales nociones del *neopatrimonialismo contable*.

Esencialidades				
Necesidades	Universalidad de causas	Universalidad de efectos	Universalidad de tiempos	Universalidad de espacios
Finalidades	Universalidad de causas	Universalidad de efectos	Universalidad de tiempos	Universalidad de espacios
Medios	Universalidad de causas	Universalidad de efectos	Universalidad de tiempos	Universalidad de espacios
Funciones	Universalidad de causas	Universalidad de efectos	Universalidad de tiempos	Universalidad de espacios

**Figura 6.** Universalidad dimensional de las esencialidades en las categorías de causa, efecto, tiempo y espacio  
Fuente: elaboración propia.

## HISTORIA Y ASPECTOS DE LA DOCTRINA PRAGMÁTICA EN LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA

Los Estados Unidos también poseen una historia contable. Pero tal proceso se dio independientemente de las ideas europeas o de cierta absorción cultural directa —en la mayoría de sus aspectos de formación—. Lo que fue conquistado por los europeos era muy poco utilizado o, hasta cierto punto, casi nada.

Una de las causas de esta hazaña temeraria pudo haber sido el nivel chovinista que fomentaba —como aún fomenta— el imaginario social de los mismos profesionales e investigadores de ese país. Cuando decimos *escuela pragmática* cabe aclarar que esta se refiere al movimiento que pone de relieve los llamados principios de contabilidad, o hace una defensa de la práctica contable que produce información o revelaciones patrimoniales con propósitos diversos. Más aún: es otra forma de decir que la disciplina patrimonial tiene como objeto de estudio la actividad de informar o transmitir información para los usuarios de la empresa.

La historia de la contabilidad en los Estados Unidos no posee un marco de referencia inicial, con apoyo en esta o aquella doctrina; sin embargo, hubo

grandes académicos y científicos, al igual que grandes autores gerenciales. La forma de analizar balances y exponer orientaciones para la gerencia ya se realizaba en las primeras décadas del siglo xx en Estados Unidos.

Esto fue lo que llevó al propio Gino Zappa a decir a D’Auria (1955) que era necesario aprender algo más de los estadounidenses. Pero hubo también un movimiento que buscó definir principios para la práctica. Tal movimiento, según tenemos entendido, fue uno de los factores que propiciaron la creación de la doctrina pragmática, infundiendo gran dosis de empirismo a los movimientos político-sociales que orientaron la misma profesión, en alguna manera. Este movimiento, de cierta forma hasta hoy, plantea ciertas dificultades en la forma de pensar contablemente.

### **Algunos aspectos y referentes históricos de la contabilidad anglosajona**

En el siglo xix, se inició un proceso de «elevación de la tasa de rentabilidad» o económica, por ser este el periodo en que Estados Unidos inició su progreso y desarrollo, dado que ya estaba libre de las cadenas de la colonización. Hasta el día de hoy, las fuentes de documentación acerca de las escuelas norteamericanas de pensamiento contable son bastante escasas, por no decir que sería imposible hallar vestigios claros de la doctrina contable en esta época. Se puede asociar —al menos en parte—, la historia de la contabilidad anglosajona con la de las grandes empresas o grupos de poder.

En la tercera década del siglo XIX, el Banco de Estados Unidos —esta es la denominación—, «quiebra». La causa es el mal uso de la contabilidad aliada a procesos ilícitos y de corrupción. La organización bancaria norteamericana era instrumento de interés y especulación, cuyo resultado perjudicó su situación patrimonial, según denuncia Ricardo Levene (1954), entre otras acusaciones hechas contra la dirección de la misma entidad:

[...] Entre otras acusaciones, se le imputaba la de ejercer influencia corrupta en la política, la de haber pretendido formar camarillas que buscaban el beneficio propio, en las legislaturas del Estado, otorgando préstamos en condiciones no usuales a miembros del Parlamento, y subvencionando la prensa. La acusación más seria fue probablemente la de haber especulado con acciones, actividad que le era vedada por sus estatutos. (p. 95).

Antes que considerar la incapacidad de pago como un factor primordial de la quiebra, las repercusiones de esta nos ubica en el punto de cuestionarnos acerca de cuál era el nivel de asistencia contable que los contadores norteamer-

ricanos prestaban a las haciendas, o cuál sería la calidad de uso del mismo tipo de conocimiento. Incluso nos cuestionamos acerca de cómo se pudo utilizar la contabilidad y sus informaciones como instrumento de corrupción e infidelidad, en favor de la especulación y de la mentira.

Pasaron casi dos siglos, cuando Nepomuceno (2003), defendió el carácter *científico* de la contabilidad respecto de aquellos que la utilizaron de manera errónea e inadecuada: «[...] el hecho es que no siempre la contabilidad científica es garante de la legitimidad de modelos empíricos, sino que las mismas corporaciones, influidas por procesos económicos, también hicieron notar su influencia en esa manera de obrar en la sociedad» (p. 69).

En tanto que en el siglo XIX los científicos europeos buscaron el progreso científico de la contabilidad, en Estados Unidos se debatían más cuestiones políticas y económicas, que después se extendieron a los llamados «principios de contabilidad». Sabemos, sin embargo, que William Andrew Paton fue considerado el mayor académico de contabilidad del siglo debido a su vasta teoría (Carqueja, 2003).

A principios del siglo XX, los anglosajones, publicaron la primera revista de contabilidad (Lopes de Sá, 2003). En 1909 se creó el Instituto Norteamericano de Contadores Públicos Certificados, el AICPA (American Institute of Certified Public Accountants). En 1915, Edward N. Hurley dirigente de la Comisión Federal de Comercio, hizo alusión a la necesidad de uniformidad de la información contable.

En 1918, el Sistema de la Reserva Federal comenzó a emitir en un boletín los *métodos* aprobados para la Preparación de las Declaraciones del Balance, lo cual, en estilo sencillo, estableció algunas lecciones de auditoría y criterios de análisis de esos informes, diez años después de que el mencionado estudio fuera enviado al Instituto Norteamericano de Contadores Públicos para su análisis (Myer, 1972). En 1920 se estableció un comité del AICPA, asociado con la firma Robert Morris Associates para la organización de principios y normas de evaluación de los balances, con el objetivo de auxiliar a los banqueros o las organizaciones bancarias y financieras (Myer, 1972). En 1930, quiebra la bolsa de valores, es decir, perdió en gran medida su funcionalidad; tal hecho perjudicó la economía americana, además de ser uno de los motivos de la Segunda Guerra Mundial, según lo expresa Nepomuceno (2002). Las consecuencias de la Gran Depresión son analizadas en el libro *La historia de Estados Unidos de América*, escrito por Whitney (1965), en el cual este historiador sostenía que la perturba-

ción que produjo ese fenómeno económico fue de tal magnitud que la sociedad entera padeció sus funestas consecuencias.

Para fundamentar el uso empírico de la contabilidad, AICPA empezó a publicar principios para la práctica contable, y fue así como planteó en 1938 un programa de investigaciones que dio origen a los *Accounting Research Bullentins* ('Boletines de Investigación Contable') (Franco, 1988). Así mismo, inmediatamente después de la Gran Depresión, fue creada la Comisión de Bolsa y Valores, SEC (Security Exchange Commission), para fiscalizar el mercado y evitar la especulación exorbitante, ya generalizada en ese entonces.

Aquí vemos el comienzo de la aplicación de la llamada doctrina norteamericana pragmática en una práctica extendida de informaciones, y aunque no podemos decir que hubo realmente una escuela, sí hubo ideas proclamadas por algunos grupos, y con rarísimas excepciones una producción realmente doctrinaria promovida por Paton, Alexander Wall, Myer, Johnson y muchos otros. Por tanto, ya existe en esta época una inclinación solo por la práctica de producción de información o de «principios de contabilidad», que pasaron a ser «generalmente aceptados».

En las décadas subsecuentes, la economía de los Estados Unidos avanzó normalmente, pero con una autonomía «absoluta», pues nunca se basó en la escuela europea o en aquello que ya estaba probado científicamente. La búsqueda de un mejor modelo fue desarrollándose con el transcurrir de los tiempos. Hacia la década de los setenta, se elaboró un marco de referencia que sirvió para la creación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, el IASC (International Accounting Standards Committee), con el objetivo de establecer principios de contabilidad.

Hoy IASC se transformó en IASB (International Accounting Standards Board), y busca de alguna manera dominar el campo de la regulación contable internacional, tal como ya ha sido aceptada en muchos países. El gran debate de la academia mundial, con respecto al movimiento doctrinario de distintos países, estriba en determinar si dichos principios son realmente de contabilidad o si contribuyen a la transparencia y fidelidad de la información contable. Las críticas son diversas y encontramos siempre en la Internet y en congresos alguna referencia a la insatisfacción de los autores contables en relación con las publicaciones de la IASB. Hay algunas presiones políticas y una especie de «egolatría de opinión» de carácter dogmático por parte de este grupo. De este modo, hace suponer una autoridad que no existe en la lógica, pues la autoridad política o el supuesto poder nada tienen a ver con racionalidad y epistemología.

Insatisfechos con el uso de la contabilidad, en la década de los setenta el Senado norteamericano investiga y define cuál es «el estado del arte de la contabilidad», y concluye que la contabilidad practicada en su país es terciaria en relación con aquel paradigma que sería el ideal, apoyado en las conquistas científicas (Lopes de Sá, 2003).

El mismo año en que era emitido el Informe del Senado, Brasil copia el modelo norteamericano, adoptando sus prácticas contenidas en la Ley 6404 de 15 de noviembre de 1976 (Lopes Sá, 1978). Muchas prácticas del país pragmático fueron adoptadas por la ley de las sociedades por acciones; sin embargo, no poseen un modelo específico de uso —como es el caso de la demostración del origen y aplicación de recursos, que hasta los pragmáticos no consiguen representarlos con un modelo determinado—.

En aquellos tiempos, el profesor de la universidad de Nueva York, Abraham Brillhof, publicó su obra *More Debits Than Credits*, que suscitó críticas a la práctica contable de su país (Lopes de Sá, 2003). A pesar de las controversias y críticas —de los medios académicos y periodísticos norteamericanos—, los grupos de poder que utilizaron —como aún utilizan— la contabilidad con fines «específicos», poco o nada atendieron a las exigencias del Senado norteamericano.

En la década de los ochenta, el investigador Robert Sterling supone que el mantenimiento del capital debe ser en términos físicos (Nepomuceno, 2003); sin embargo, esta idea no tenía carácter nítidamente contable —y sí de la ingeniería de producción—, y no consideraba el aspecto de valor resaltado por varios autores, inclusive por Besta (1922), uno de los autores clásicos de la contabilidad, creador y maestro de una escuela de pensamiento: el *controlismo*.

A finales de la década de los noventa, la SEC investiga a Xerox debido al reconocimiento de rendimientos e incrementos de utilidades que no existían. Entre 2000 y 2001 las bolsas europeas disminuyen su desempeño, por temor a fraudes contables. Worldcom fue acusada de fraude contable por más de US\$ 3.000.000.000,00 —además de lo que ya había descubierto—. Esta empresa entró en concordato desde 1999 y domina la Embratel brasileña.

A mediados de 2002, el presidente Bush promulgó una ley contra los fraudes —la denominada Ley Sarbanes-Oxley, tan comentada actualmente—, y con ella prometió más rigor para aquellos que usan de la información contable solo como un «panel aritmético y subjetivo». Hasta ahora el casuismo ha dado cuenta del pragmatismo norteamericano. Tales prácticas americanas son consideradas por Hamilton Parma (2002) como perjudiciales para la ciencia contable:

Las acusaciones por masas patrimoniales ficticias, gastos operacionales diferidos o contabilizados como inversiones [...]. El resultado de todas esas operaciones contabilizadas hábilmente como agrupaciones dentro del patrimonio es la causa de balances falsos, llamados operaciones de «maquillaje contable o financiero» (Window Dressing), utilizados para enmascarar resultados, engañando al mercado con distribución de falsos ingresos, que llevan al cliente y a los tomadores de esos títulos a tomar decisiones equivocadas; lo que, en un análisis más profundo, produce un proceso de desinversión, una reducción del patrimonio en curso y la aniquilación del ente económico. (pp. 18-19).

Los «maquillajes contables o financieros» o «maquillajes del balance» son algunas de las prácticas estadounidenses más usuales del país que fomenta el pragmatismo. De hecho, parece ser injusta nuestra apreciación, mas es imposible hablar de la escuela pragmática sin atenerse a los hechos históricos y a las críticas de los maestros que atacan el mismo modelo norteamericano. En los otros países estos «escándalos» no ocurrían. Todo es «suposición» y «conveniencia», en este país «pragmático», como dijo uno de los propios reporteros norteamericanos, Fuerstenthal (2004): «La sustitución del concepto europeo abstracto de la “verdad” por el de “conveniencia”. *El pragmatismo acepta como válidas solamente aquellas afirmaciones cuyos contenidos pueden ser canalizados para acciones concretas y útiles*» (las cursivas son mías).

Tal práctica empírica es totalmente condenable en el mundo de hoy, donde la transparencia y exactitud de la información contable son requisitos esenciales para beneficio del ser humano. No solamente los contadores pierden con eso de la verdad, es la sociedad entera la que va a pagar las consecuencias. Esa mentalidad norteamericana es criticada por Valério Nepomuceno (2004):

En aquellos países donde predomina, *esencialmente, la praxis como elemento de conducta social (autoreglamentación contable), y no las reglas éticomorales (código comercial y otros instrumentos legales)*, ha habido una tendencia diferente en la percepción del mantenimiento del capital. *La contabilidad en ese caso es definida como un subsistema de la economía, y su papel principal es dar visos numéricos a los modelos económicos.* (las cursivas son mías).

Hasta la autonomía de la contabilidad es perdida en este país que establece lo pragmático, como decía Nepomuceno. Es claro que en este país existen excepciones, cuya fuerza no es suficiente para conseguir establecer la verdad sobre los grupos de interés.

## **Crítica de la escuela pragmática y puntos controvertibles de su «doctrina»**

La doctrina pragmática se ha formado así, con muy poca teoría, lo que compromete la práctica. Algunas veces Brasil —algunos de los grupos e instituciones que poseen el poder político y pedagógico— se muestra dependiente de esta doctrina, desconociendo, incluso, el contexto histórico, lo que compromete al mismo pragmatismo, que fue condenado en su país de origen. Asumir una concepción solo porque proviene de una economía desarrollada no quiere decir que se actúa correctamente, pues la fuerza económica no se confunde con la inteligencia contable y la sabiduría patrimonial.

A decir verdad, el pragmatismo tiene sus bases sólidas en la filosofía, su creación primordialmente deriva de William James; por eso dijimos antes que aquel no posee una tradición contable —pues deriva de la filosofía propiamente dicha—. Aunque el pragmatismo tiene otro sentido en la literatura contable y puede existir una doctrina que se funde en la filosofía, creemos que, en este caso, la derivación lógica de la escuela anglosajona no compensa los intereses de la ciencia contable en los mismos principios de otra lógica que apropió en detrimento del interés principal de la disciplina patrimonial, que es su objeto y finalidad genuina.

Es axiomático decir que una cosa es la ciencia de la filosofía y otra la filosofía de la ciencia. Ambas poseen relaciones y cooperaciones, pero los objetos de estudio son diferentes: mientras que la contabilidad estudia el patrimonio, la filosofía estudia la totalidad (Aranha & Martins, 1996).

Cuando surge una amalgama de esos dos conocimientos, existe confusión y trastornos para aquellos que necesitan del conocimiento auténtico y veraz. El pragmatismo predica que la contabilidad es una ciencia de la información. En la Resolución 750 de 1993 del Consejo Regional de Contabilidad existe una posición similar: «El objetivo científico de la contabilidad se manifiesta en la correcta presentación del patrimonio». La correcta presentación del patrimonio es la simple revelación, información o demostración de los hechos.

Tal concepción —de que la contabilidad es una ciencia de la información— es, por lo demás, débil e inadecuada para la contabilidad. Las mismas palabras clave del enunciado rechazan su veracidad. La contabilidad es una ciencia y, como tal, no puede adoptar la misma estructura de la información. Una cosa es el instrumento y otra lo que mueve el instrumento. El leal entender del contador es lo que transforma la información en explicación y no lo contrario. No basta producir las formas, pero se debe recoger la esencia de aquello que la forma busca expresar.

En el caso contable, es preciso buscar la sustancia de la información, es decir, la riqueza que está descrita en el papel. A través de las formas, el contador debe producir conocimientos sobre las relaciones de los fenómenos patrimoniales. La contabilidad «posee» un sistema de información: esto sí es la verdad. Entre el «poseer» y el «ser» existe gran diferencia. Incluso Platón (2005) decía que el hecho de tener los instrumentos no quiere decir que haya cultura en estos. Es decir, son totalmente diferentes de la sabiduría los medios de representación.

Eso ya Kant lo afirmaba en su *Crítica de la razón pura*. Autores como Cosenza (2001) atribuyen al conocimiento un nivel mucho mayor que el de la información: «Sin embargo, *el conocimiento deberá tener primacía sobre la información, una vez que esta última deberá ser de dominio común, en función de la tecnología de la Internet*» (las cursivas son mías).

La información por ser algo extremadamente común —en el mundo de hoy— tiene un papel significativo, aunque no primordial, en contabilidad. Con los recursos de la informática, la información puede ser de fácil acceso al alcance de cualquier persona sin preparación universitaria. Hoy se puede tener balances, simplemente oprimiendo teclas en el computador. No basta saber «qué se tiene» o «cuánto se debe», sino, como siempre ha sucedido, en qué condiciones, con qué relaciones. El porqué del comportamiento de la riqueza es más importante que su descripción.

Como la información es inerte —no actúa y no habla—, el profesional del futuro debe ser aquel que explica los fenómenos patrimoniales de forma holística. Se acabó el tiempo de la información «fría», «antipática». El futuro de la contabilidad está en la siguiente frase profética de Francisco D' Auria (1962) quien se refirió a esta temática hace casi medio siglo: «Evolucionamos, no hay duda y aún evolucionaremos. Hoy existe el contador de oficina, el contador-revisor y el perito-contador, *mañana vendrá la especialización del contador-analista, del contador-observador, del consultor contable*» (las cursivas son mías).

Aunque el pragmático privilegie solo la información contable, se considera tal posición exagerada para los tiempos modernos. El pragmático «regresa» a los tiempos de la piedra lascada o a la edad de los metales, época en la cual no se producían raciocinios coherentes sobre el funcionamiento de la riqueza.

Se puede decir, indudablemente, que el pragmatismo en «doctrina» pierde valor o deja mucho que desear, puesto que la contabilidad no es una información y sí un conocimiento, ya que es una ciencia —la propia palabra *ciencia* significa conocimiento como apuntaba Moitinho (1965)—. La información contable es una forma. La esencia de la contabilidad está en la riqueza patrimonial de las empresas. Con las nuevas tecnologías, la información contable deja de ser

una prerrogativa del contador, pudiendo ser producida por cualquier persona de mediana cultura —que es lo que vemos en la práctica—.

En el mundo de hoy, la información —simple esclarecimiento— es algo común y siempre necesita de dispositivos para alcanzar un nivel superior. Por eso es que en tecnología de la información el conocimiento es considerado como una «información de mejor calidad», o algo «mayor y más refinado que la información», o conjunto de datos. Así mismo, la cuestión de querer fundir la ciencia de la información con la contabilidad es imposible de realizarse en la epistemología racional. Ahora bien, por el hecho de informar, la contabilidad no «pertenece» ni tampoco es «hija» de la ciencia de la información.

Hacer esto es querer volver a la tan mentada frase que dice que «la contabilidad es una ciencia de las otras disciplinas», es decir, que da lo mismo hablar de ella o de nada, porque no existe. La ciencia de la información estudia la información —el propio nombre ya lo dice—. La contabilidad, por el contrario, no estudia los informes, y sí el patrimonio que está revelado o manifestado en las demostraciones, para producir conocimiento gerencial sobre lo que aconteció y lo que podrá acontecer si la gerencia toma una serie de medidas empresariales. Esta es la razón por la cual el contador-analista dice que él no es solo un «analista de balance», pero sí un «analista patrimonial».

El propio creador de la ciencia de la información, el francés Le Coadic (1996), en su obra base para los fundamentos de su nueva ciencia apenas mencionó en todas las páginas que escribió la palabra *contabilidad*. Más aún: solamente con los principios sin una base racional no hay cómo afianzar una cultura para el aprendizaje. Es decir, la práctica por sí sola no orienta, de igual manera que el empirismo cuando no es generalizado por el método, o no pensado, o racionalizado, no sirve para los fines de un conocimiento mental. Además, el principio sin una teoría básica no existe. Eso quiere decir que las simples publicaciones de «principios» sin un bagaje científico de obras, investigaciones, doctrinas y métodos nunca podrán ser considerados como tales. Un principio sin teoría es «seco» e «inerte». Estos son algunos de los argumentos lógicos que se puede obtener sobre la deficiencia de la doctrina pragmática.

### **La escuela pragmática en Brasil, o el llamado *positivismo*, y la teoría contractual de la firma**

En Brasil se ha insistido mucho sobre el pragmatismo en diversas universidades, como una idea que inició en Estados Unidos, y hoy se enraíza en nuestro país, pero con un increíble respeto a los grupos de poder de la normalización,

por lo que atañe tanto a los investigadores como a los contadores gerenciales de nuestro país. La *escuela pragmática* o el pragmatismo fue llamado así hasta los fines de la década de los noventa, para luego adoptar el nombre de *positivismo*.

Sin embargo, se sabe, como fue mencionado en la explicación de la evolución teórica y doctrinaria de nuestra ciencia, que en Brasil la escuela positiva fue fundada por Francisco D'Auria (1959) en su obra sobre los primeros principios de contabilidad pura. El maestro era realmente competente en sus obras para divulgar una doctrina, tal como observamos en su lectura. La generalización a los sistemas patrimoniales fue lo que quiso preconizar, y alcanzó por eso gran respeto incluso fuera del país; su influencia aparece con la filosofía de Comte, en Francia.

Sin embargo, este *positivismo* es distinto, a pesar de que en su forma original fue de corte dauriano y comteniano. Por tanto, en la historia, tal doctrina nada tiene ver con el *pragmatismo*. El primer *positivismo*, o el original, con fundamento en una cultura filosófica reduccionista a la visión sistemática, fue otro. No obstante, esta tesis pragmática se convino en llamar *positivismo* o teoría positiva de la contabilidad. Sin embargo, esto no tiene nada que ver con la tesis de D'Auria y su gran propuesta. De forma primordial esta es enseñada y muy divulgada en la Universidad de São Paulo, y sus extensiones localizadas en todo el país. También se dicta en las facultades que se basan en los libros cuyos autores enseñan la misma doctrina. Sus principales autores siempre fueron Sérgio de Iudícibus, Ernesto Gelbecke, Stephen Kanitz, Alberto Schmidt, Eliseu Martins, José Carlos Marion y muchos otros, todos ellos del cuerpo docente de la Universidad de São Paulo, también considerada la mejor del país en materia contable. Pero, principalmente, hay extensos volúmenes de obras escritas por Iudícibus (1992, 1994, 1996, 1997, 2001, 2003; Iudícibus & Carvalho, 2001; Iudícibus, Martins & Carvalho, 2005) que con gran énfasis defiende aspectos del pragmatismo norteamericano —a pesar de ser italiano de nacimiento—.

Pero, aun tratándose de ideas distintas del neopatrimonialismo, sus autores coinciden en algunos aspectos. Si cotejamos sus puntos de vista, algunos de ellos expresan los mismos argumentos de la otra teoría. No obstante, siempre habrá dos contrarios como una ley general de la naturaleza, que el mismo Sócrates comentó (Platón, 2005). Eso es lo que favorece el debate saludable y elegante, sin ofender las personas en tanto que sí se discuten las ideas que ellas expresan.

Es cosa comprobada que, aun aceptando los ideales pragmáticos, los académicos brasileños que así los defienden están contra la manipulación de normas y creen que estas deberían ser hechas por investigadores (Iudícibus, 2003). Las obras de teoría contable de origen pragmático no tienen particularmente por objetivo explicar los fenómenos patrimoniales, sino que están orientadas casi

por completo a la práctica contable, a los principios y a las normas. Es decir, enseñan dentro de los principios cómo registrar o cómo clasificar los hechos en el contexto de la información.

Cuando estudian los fenómenos, se basan más en la teoría económica y en cálculos de econometría, pensando en los accionistas, los empresarios, la alta gerencia y los receptores de acciones —común en la doctrina pragmática—, al igual que para todas las clases de acontecimientos. También realizan estudios para el gobierno corporativo tan en boga en nuestros días.

Hoy en Brasil la escuela pragmática, como dijimos, se denomina ahora *escuela positiva*. Su principal autor en Brasil es Alexander Broedel Lopes, quien con Sérgio de Iudícibus condensó un voluminoso compendio de artículos sobre esta doctrina. Los trabajos están sintetizados en un libro llamado *Teoría avanzada de la contabilidad* (2004). El tema central de la escuela positiva fue la teoría contractual de la firma. Sobre esta se refiere Broedel Lopes en estos términos:

Es importante caracterizar la llamada teoría contractual de la firma. En este enfoque teórico, *la empresa es vista como un conjunto de contratos entre los diversos participantes*. Cada participante aporta una cuantía a la firma y en cambio recibe su parte del agente. Los empleados aportan su fuerza de trabajo y reciben sus salarios. Los accionistas aportan capital y reciben dividendos y ganancias de capital. Los proveedores aportan productos y servicios y reciben dinero [...]. *Los contratos son de diversa índole, dependiendo de la relación entre los interesados*. Muchos de esos contratos no son explícitos y no poseen ningún tipo de estructura formal. Lo importante es determinar que *cualquier relación establecida entre la firma y sus agentes se realice por intermedio de uno u otro tipo de contrato*. (Lopes & Iudícibus, 2004, pp. 173-174, las cursivas son mías).

Así, el mismo profesor atribuye a dos factores el conflicto de agencia y asimetría informacional:

De esta forma, se puede verificar que la existencia de conflictos de agencia y de la asimetría informacional es transversal a la actividad de las organizaciones modernas de manera profunda. *No es posible realizar un estudio serio de las organizaciones modernas sin tener en cuenta esos dos factores*, que están íntimamente interconectados. (Lopes & Iudícibus, 2004, p. 172, las cursivas son mías).

Obsérvese que esta concepción vincula contratos con factores humanos y psicológicos de la hacienda. Existe una clara conexión entre aspectos ambientales y contables, al igual que con factores jurídicos, como si fuera el objeto de estudio de la contabilidad o los fenómenos patrimoniales. Así, al parecer, el positivismo pretende «cuantificar» los contratos que afectan la riqueza y no los hechos, los valores y las calidades de los medios patrimoniales. La teoría contrac-

tual de la firma presenta un punto de vista no contable dentro de la contabilidad. Es evidente tal concepción.

### **Crítica al positivismo jurídico en el ámbito contable y puntos de encuentro con el neopatrimonialismo**

Se puede decir que la teoría contractual de la firma no presenta algo nuevo en contabilidad, a no ser que tenga estrecha vinculación con el derecho o la fusión de fenómenos jurídicos con los contables. Esto no es más que un abordaje de ideas jurídicas y psicológicas como si fueran contables. Idea semejante la encontramos en Rossi, aunque Fabio Besta, con argumentos lógicos y respetables, consideraba que el valor y la utilidad del bien deberían prevalecer en el razonamiento contable en vez de la posesión o el derecho de cosas.

Podemos decir que *la concepción jurídica en el contexto contable no es más que una ficción*. Cuando se intenta solo medir los llamados «conflictos de agentes», no es la persona la que pretendemos medir ni su actividad mental, sino los fenómenos patrimoniales que se producen por decisión voluntaria en las operaciones de la empresa. El desconocimiento científico de los aspectos histórico-doctrinales de las tesis de Giovanni Rossi y Giuseppe Cerboni y del contenido exhaustivo de sus obras contribuye para que se consideren los contratos en contabilidad como algo nuevo.

No solo se puede considerar la doctrina americana como verdad, solo porque ellos son «los más fuertes». Eso es dogmatismo que excluye el debate científico. Se sabe que cada movimiento patrimonial puede ser establecido por un contrato, un documento o una nota fiscal.

Ahora bien, no es el contrato lo que estudia la contabilidad, sino el fenómeno patrimonial. Si dijéramos lo contrario, no estamos hablando más de contabilidad y sí de derecho. Otra cosa es la cuestión de la simetría informacional, es decir, la tentativa de equilibrar en las informaciones o en el incremento patrimonial todos los agentes humanos involucrados. Cabe entonces preguntar: ¿acaso esto no es lo mismo que la dimensión del fenómeno patrimonial? La medición nunca fue novedad para la contabilidad.

Los criterios y lo que se mide en razón de la sustancia de la riqueza deben ser siempre discutidos; no obstante, medir la «cuantía» en algunas condiciones nunca fue novedad. Incluso algunos documentos pueden ofrecer nociones para la medición. No obstante, la sustancia patrimonial sí ofrece dificultades para la evaluación en medidas inteligibles —pues, la «cosa en sí» tiende al infinito—. Esta concepción se asemeja a la economía organizacional de Gino Zappa. Sin

embargo, por más que se diga que la contabilidad es solo revelación, se reconoció que la sola medición de los hechos nunca bastaría o esclarecería una comprensión de la riqueza de las haciendas y sus fenómenos.

Lógicamente, el criterio de raciocinio histórico y filosófico no acepta algunos patrones en ciencia, aun cuando estos se tilden de «avanzados». Muy poco se lee en artículos o trabajos de los propios «positivistas-jurídicos». Sin embargo, cuando ellos proclaman estar contra el mal uso de las normas, aduciendo que ellas deberían ser estructuradas por investigadores, se encuentra en este punto coherencia con las ideas neopatrimonialistas (Iudícibus, 2003).

Otra cosa es afirmar que debe existir simetría informacional. En otros modelos contables sería lo mismo que apelar a la dimensión lógica del fenómeno patrimonial, relación ostentada por el neopatrimonialismo. Cuanto se habla de los conflictos de agencia no se alude más que a las relaciones del ambiente en la formación del fenómeno patrimonial, cosa a la que se refiere el neopatrimonialismo en su relación lógica ambiental. Esta predica que los factores humanos y psicológicos, tal como los sociales, pueden influir en la manifestación de los fenómenos patrimoniales, en tanto que sean decisivos, en su eficacia y prosperidad. En estos puntos hay concordancia con el neopatrimonialismo. Sin embargo, en cierto sentido, es una contradicción ir en contra de lo que en verdad se predica de la contabilidad.

Si un reino está contra sí mismo, no subsistirá, decía Jesús de Nazaret. La misma cosa sería ir contra algo que ya está arraigado en la cultura americana y que forma parte de su evolución —que son los principios y la forma práctica de tratamiento—. Es decir, por más que el positivismo-jurídico intente abordar la cultura contable, no existe siquiera la palabra *fenómeno patrimonial* como blanco para una extensión de pensamiento.

El neopatrimonialismo en este punto ofrece ventaja, pues, cuando habla de los conflictos ambientales y humanos, en el sentido de dimensionar los acontecimientos y operaciones empresariales, siempre exalta la esencia del fenómeno patrimonial, generalizando sus pensamientos en su forma de manifestación y comportamiento. Por eso existen estos dos contrarios en la contabilidad, pero cada lector, en un análisis crítico, histórico y racional, debe juzgar cuál sería el mejor criterio de verdad en el contexto contable.

En este caso, cuando una doctrina exalta su objeto de estudio siempre será posible considerarla auténtica. Por lo contrario, aun cuando se utilicen metodologías, recursos organizados, argumentos sobre la base de una idea falsa, tenemos un paralogsismo —error de raciocinio— que, cuando es intencional, se convierte en sofisma, como apuntaba Descartes (1960).

## Neopatrimonialismo *versus* positivismo-jurídico

Las ideas neopatrimonialistas, en esencia, se oponen a las del positivismo-jurídico, incluso porque estas últimas son incoherentes con el fenómeno patrimonial. Ahora bien, no tratamos de aducir que la doctrina neopatrimonialista sea «la panacea» o la «dueña de la verdad». Más aún, conforme a los criterios de raciocinio que investigamos cabe anotar que la verdad no es una cuestión solo de ideas y de personas, sino de una lógica comprobada histórica y filosóficamente. No es porque una universidad, o un país, o un grupo definieron una idea para que ella sea considerada como verdad. Tal vez este sea el camino para el empírico, el servilismo cultural y el antirracionalismo.

La doctrina neopatrimonialista no es perfecta y en muchos puntos necesita un mejoramiento, del mismo modo en que la teoría de la relatividad de Einstein (Einstein e Infeld, 1988) necesitó de la *relatividad-cuántica* de Stephen Hawking (1994) para su perfeccionamiento. Es decir, la ciencia nunca llegará a su fin en relación con la finalidad que la orienta.

Por lo que respecta al neopatrimonialismo, algo debe ser decantado en torno a la mecánica-relativista de los sistemas de funciones patrimoniales —dejando todo un campo infinito para su análisis—, a la teoría de los campos de los fenómenos, a innumerables identidades. Y lo mismo vale para una mentalidad filosófica del patrimonio en una perspectiva espacio-temporal, a la manera de apuntamientos de la sustancia de la riqueza que se materializa en medio de una energía inconmensurable, apenas medida por una fórmula de prosperidad que revela «la sombra» de la cosa en sí, del fenómeno, del hecho y de las funciones patrimoniales —el «fenofacto funcional», como podríamos denominarlo—.

Si el empírico está por debajo de la ciencia, en un contexto contable podríamos comprobar que la idea del positivismo jurídico es empírica o está «por debajo de la ciencia», incluso «por debajo de las tesis», pues lo que estudia en verdad son los hechos jurídicos de otra disciplina. Sabemos que existen puntos de encuentro. No obstante, la contraposición de ideas continúa en un debate frenético, de modo que los partidarios de ambas doctrinas, incluso con puntos concordantes, tienen visiones y definiciones diferentes sobre lo que es contabilidad, ciencia y fenómeno patrimonial.

En Brasil, por cierto, existe un conflicto entre el neopatrimonialismo y el positivismo-jurídico que, repetimos, independiente de partidos o disputas, empero, tiene un sentido de dogmatismo, sin averiguar por lo que cada uno predica en sí. Así pues, mientras que las observaciones de los científicos contables se aparten del objeto patrimonial, del jurídico, podemos decir que todas las alusiones de esta naturaleza serían empíricas, tratándose de contabilidad o,

incluso, serían positivistas-jurídicas, exaltando un poco el derecho y no precisamente lo contable.

## CONCLUSIÓN

Todas las ciencias poseen hechos cronológicos que demuestran la evolución del pensamiento gnoseológico. Por lo que atañe a la contabilidad, en su fase empírica, el ser humano ya describía los hechos de la riqueza sin denotar verdades de cuño universal acerca del fenómeno, en cuanto a causa, efecto, tiempo y espacio.

La fase científica se inicia con Coffy y tiene su auge en otras doctrinas del contexto mundial. En la actualidad, y en términos generales, hay dos doctrinas que orientan la contabilidad: el neopatrimonialismo y el pragmatismo de entidades de clase, que en Brasil se conoce como positivismo.

El neopatrimonialismo posee una idea generalizada del fenómeno patrimonial dentro del contexto de sus relaciones lógicas o razones de manifestación que, una vez aplicadas, penetran totalmente en el campo experimental, considerando científicamente los factores de causa, efecto, tiempo y espacio.

El pragmatismo busca privilegiar la forma que, no obstante, es desfigurada—casos de fraudes que fueron citados anteriormente—, por problemas en la teoría y la doctrina, como ya fue denunciado por el órgano legislativo y las autoridades competentes en materia doctrinal de ese país.

En el *pragmatismo brasileiro* hubo una variación de su nombre por el de *positivismo*, que acepta el privilegio de los hechos «jurídicos» y «mensurables» del fenómeno patrimonial en una base pragmática.

Todo lleva a pensar que el futuro de la contabilidad será el de la explicación de los fenómenos y no el de la descripción de estos, por la escala evolutiva de la informática, y porque el neopatrimonialismo propone mayor coherencia y beneficio al futuro de la profesión contable, pues no excluyó de sus estudios el hecho patrimonial ni la promoción de su prosperidad.

Sin embargo, los debates continúan y aumentan entre estas dos doctrinas de contenido científico y jurídico dentro de la contabilidad. Ninguna de ellas es la panacea o la dueña de la verdad. No obstante, la que necesitará de perfección o mejoramiento por parte de destacados científicos contables será la que haga prevalecer el principio eterno de ciencia contable presente desde el inicio de los tiempos y del ser humano. De este principio derivan todos los demás, en una lógica de la verdad en el criterio aceptado del juicio sobre su auténtico objeto de estudio y finalidad social-experimental.

## REFERENCIAS

- Amorim, J. L. (1969). *Digressão agravés de vetusto mundo da contabilidade*. Oporto: Livraria Avis.
- Aranha, M. L. de A., & Martins, M. H. P. (1996). *Filosofando: introdução á filosofia*. São Paulo: Editora Moderna Ltda.
- Besta, F. (1922). *La Ragioneria*. 2.ª ed. Milán: Editrice Dottor Francesco Vallardi.
- Carqueja, H. O. (2003). Do saber da profissão às doutrinas da academia. *Revista de Contabilidade e Comércio*, 59(234-235).
- Ceccherelli, A. (1950). *Il linguaggio dei bilanci*. 5.ª ed. Florencia: Felice Le Monnier.
- Cerboni, G. (1886). *La ragioneria scientifica*. 2 vols. Roma: Ermanno Loescher.
- Chaves da Silva, R. A. (2008). Evolución doctrinaria del conocimiento contable y tendencias actuales en los tiempos modernos. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 34, 153-200.
- Chaves da Silva, R. A. (2010). *Evolução doutrinária da contabilidade - epistemologia do princípio patrimonial*. Curitiba: Juruá.
- Coffy, R. P. A. (1827). *Tableau synoptique des principes généraux de la tenue des livres à parties doubles, à l'usage du commerce*. In-8°. Paris: l'auteur.
- Coffy, R. P. A. (1847). *La comptabilité en parties doubles est une science exacte composée de 225 problèmes*. 2.ª ed. In-8°. Paris: l'auteur.
- Comte, A. (2002). *Discurso preliminar sobre o espírito positivo*. Recuperado de <http://www.ebooks-brasil.org/eLibris/comte.html>
- Cosenza, J. P. (2001). Perspectiva para a profissão contábil num mundo globalizado. Um estudo a partir da experiência brasileira. *Revista do Conselho Federal de Contabilidade*, 30(130), 43-63.
- Cunha, J. V. A. da C. & Junior, E. B. C. (2003). Fraudes e tecnologia da informação: análise das influências em sistemas contábeis e empresariais. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 32(144), 78-97.
- D'Auria, F. (1953) *Cinquênta anos de contabilidade*. São Paulo: Indústria Gráfica Siqueira.
- D'Auria, F. (1955). *Estrutura e análise do balanço*. 3.ª ed. São Paulo: Atlas.
- D'Auria, F. (1956). *Contabilidade geral (teoria da contabilidade patrimonial)*. São Paulo: Companhia Editora Nacional.
- D'Auria, F. (1959). *Primeiros princípios de contabilidade pura*. São Paulo: Companhia Editora Nacional.
- D'Auria, F. (1962). *Revisão contábil*. 2.ª ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional.
- Descartes, R. (1960). *Discurso do método*. Rio de Janeiro: Tecnoprint Gráfica.
- Einstein, A. & Infeld, L. (1988). *A evolução da física*. 4.ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Guanabara.
- Franco, H. (1988). *A evolução dos princípios contábeis no Brasil*. Documento procedente del XIII Congresso Brasileiro de Contabilidade, 18 a 23 de septiembre. Cuiabá Anais: CFC.
- Fuerstenthal, A. H. (2002). Fraude contábil no EUA. *Revista do Mercosul*, 11(86),
- Hawking, S. (1994). *O fim da física*. Lisboa: Ed. Gradiva.
- Hawking, S. (1999). *Uma breve história do tempo*. Rio de Janeiro: Ed. Rocco.
- Iudícibus, S. (1992). Harmonização dos princípios fundamentais de contabilidade. *Boletim do Ibracon*, 14(165), 2-3.
- Iudícibus, S. (1994). Por uma teoria abrangente da contabilidade. *Boletim do Ibracon*, 16(191),

- Iudícibus, S. (1996). O verdadeiro significado de uma teoria. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 25(97), 21-23.
- Iudícibus, S. (1997). Conhecimento, ciência, metodologias científicas e contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 26(104).
- Iudícibus, S. (2003). Caminhos e descaminhos da contabilidade. *Revista Paulista de Contabilidade*, 8(25), 32-40.
- Iudícibus, S., & Carvalho, L. (2001). Porque devemos ousar em contabilidade. *Boletim do Ibracon*, 23(276).
- Iudícibus, S., Martins, E., & Carvalho, N. L. (2005). Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. *Revista Contabilidade e Finanças*, 16(38), 7-19.
- Kant, E. (s. f.). *Crítica da razão pura*. Rio de Janeiro: Ed. Tecnoprint.
- Le Coadic, Y. F. (1996). *A ciência da informação*. Brasília: Ed. Briquet de Lemos Livros.
- Levene, R. (1954). *História das Américas*. Vol. 12. São Paulo: Ed. Brasileira.
- Lopes de Sá, A. (2003). Bases das escolas européia e norte-americana, perante a cultura contábil e a proposta neopatrimonialista. *Revista de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, 111.
- Lopes, A. B. & Iudícibus, S. (2004). *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Ed. Atlas.
- Masi, V. (1950). Ragioneria e non ragioneria. *Rivista Italiana di Ragioneria*, 43.
- Masi, V. (1968). Os fenômenos Patrimoniais como Objeto da Contabilidade. *Revista Paulista de Contabilidade*, 423.
- Masi, V. (1971). A contabilidade e suas atribuições essenciais no mais próximo futuro. *Revista Paulista de Contabilidade*, 434.
- Moitinho, Á. P. (1965). *Introdução à administração*. (1ª ed.). São Paulo: Ed. Atlas.
- Myer, J. N. (1972). *Análise das demonstrações financeiras*. São Paulo: Ed. Atlas.
- Nepomuceno, V. (2002). A queda da Contabilidade Gerencial e a ascensão da fraude contábil nos Estados Unidos. *Boletim do Ibracon*, 24, 1-17.
- Nepomuceno, V. (2003). Entre a *práxis* e a teoria: os equívocos da pesquisa contábil empírica nos EUA. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 142, 59-71.
- Parma, H. (2002). Ocaso da escola contábil anglo-saxônica. *Revista Mineira de Contabilidade*, 3(8).
- Platón. (2005). *Fédon: Diálogo sobre a alma e morte de Sócrates*. São Paulo: Ed. Martin Claret.
- Platón. (2005). *A república*. São Paulo: Ed. Martin Claret.
- Platón. (2005). *Apologia de Sócrates. Banquete*. São Paulo: Ed. Martin Claret.
- Rossi, G. (1882). *Lente econômico-administrativo*. Vol. 1. Reggio Emilia: Stabilimento Tipografico Degli Artigianelli.
- Schmalenbach, E. (1919). Grundlagen der dynamischen Bilanztheorie. *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung*, 13, 1-60, 65-101.
- Villa, F. (1840-1841). *La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche*. 2 vols. Milán: Angelo Monti.
- Whitney, F. (1965). *A história dos Estados Unidos da América*. 2.ª pt. Rio de Janeiro: Distribuidora Record de Serviços de Imprensa Ltda.
- Zappa, G. (1950). *Il rédito di impresa*. (2.ª ed. Milán: Dott. A. Giuffrè-Editore.



La palabra *riesgo*, de origen romance, pasó al inglés a través del español o del portugués, donde se usaba para referirse a 'atreverse a navegar en aguas desconocidas'. (Tomado de Manuel Maestro, *De los riesgos y seguros de la carrera de Indias*, Madrid, Sede Editorial S.A., t. 2, 1991, p. 28).

## Capítulo 7

---

# Sobre la teoría del riesgo funcional neopatrimonialista<sup>1</sup>

**Liliam Betancur Jaramillo**

Universidad La Gran Colombia

**Rafael Franco Ruiz**

Universidad Libre

*Lo importante para el concepto [riesgo], tal y como aquí lo proponemos, es exclusivamente que el posible daño sea algo contingente; esto es, evitable. Y también en relación a este punto son posibles diferentes perspectivas de observación, cada una con diferentes opiniones acerca de si ha de tomarse o no una decisión con la plena aceptación del riesgo.*

LUHMANN (1992, p. 34)

### INTRODUCCIÓN

El contador público brasileiro Antônio Lopes de Sá es el padre de la teoría neopatrimonialista de la contabilidad. En su desarrollo teórico creó la *teoría de sistemas de funciones patrimoniales de la azienda*, y en ella basa su *teoría general del conocimiento contable*, y propone su *teoría neopatrimonialista del riesgo*. El neopatrimonialismo contable está fundamentado en un conjunto de siete sistemas de

---

<sup>1</sup> Este capítulo es un perfeccionamiento de la comunicación “La teoría del riesgo funcional de Antônio Lopes de Sá.” Presentada al XX Congreso AECA en septiembre de 2019, realizado en la ciudad de Málaga - España. Publicada en: <https://xxcongreso.aeca.es/wp-content/uploads/2019/09/75c.pdf>

funciones que se encuentran en las células sociales a partir de la existencia de las funciones de estas, y que se encargan de satisfacer la necesidad patrimonial. Lo anterior se fundamenta en la existencia de tres tipos de relaciones lógicas: 1) las que originan la función, 2) las que posibilitan la medida de la función, y 3) las que se producen de afuera hacia adentro del ámbito funcional (Lopes de Sá, 1992, p. 19).

Entre esos sistemas de funciones se cuenta con el de invulnerabilidad, que es el responsable de asegurar la célula social, y por ende todos los demás sistemas de funciones. En este texto se presenta, con base en las teorías *de sistemas de funciones patrimoniales de la azienda y del conocimiento contable*, la información que se requiere para comprender la *teoría del riesgo* del profesor Lopes de Sá. Posteriormente se realiza un acercamiento al concepto de *riesgo* y a los conceptos de *teoría* y *teoremas*. Por último, se expone el cuerpo de teoremas que constituyen el aporte científico del profesor a esta teoría, la cual se considera derivada de las otras dos.

## EL NEOPATRIMONIALISMO CONTABLE, GENERADOR DE UNA TEORÍA SOBRE RIESGO

El profesor Lopes de Sá<sup>2</sup>, en su *Teoría general del conocimiento contable* (1997), explica que el fenómeno patrimonial se expresa mediante unas necesidades que deben satisfacerse con un medio (el patrimonio). Al respecto, determinó que existen siete escenarios propios de las células sociales en los cuales se desarrollan diferentes grupos de necesidades. A estos escenarios los denominó *sistemas de funciones patrimoniales*, y representan las dinámicas de la célula social en sí misma.

Cuando el profesor escribió los «Fundamentos lógicos de la teoría de sistemas de funciones del patrimonio azendal» (1992), explicó el proceso que lo llevó a crear esta teoría. Allí señaló que la relación entre los *medios o recursos patrimoniales* y las *necesidades de la célula social* produce algo específico a lo que él denominó *función*.<sup>3</sup> Indicó que estas funciones surgen en la relación entre

---

2 Al respecto de la persona y el profesional, según Rafael Franco (2018), Lopes de Sá es «un pensador influyente que funda la escuela neo-patrimonialista llevando la clásica teoría a niveles más avanzados en el campo social preocupándose más por la eficacia social del patrimonio que por su propiedad, dedicando toda su vida a fundamentar las bases epistemológicas de una teoría general del conocimiento contable, dentro de unas perspectivas éticas» (p. 147).

3 «Solamente hay función cuando la meta empieza a ser cumplida» (Lopes de Sá, 1992, p. 21).

*necesidad y medio*, y que en dicha relación se pueden identificar siete sistemas de funciones. Más que estudiar el elemento patrimonial, el «hecho contable», lo importante para el profesor era analizar las funciones que allí se afectan y cómo esto perturba al sistema y, por ende, a la célula social. Pero para entender las funciones es necesario conocer las relaciones lógicas en las que se sustenta la teoría, y, en consecuencia, las funciones. Es así como en la teoría neopatrimonialista se identifican tres tipos de relaciones lógicas, las cuales se exponen en la tabla 1.

**Tabla 1.** Relaciones lógicas de la teoría

<b>Relaciones lógicas esenciales</b>		
Momentos del proceso evolutivo de las funciones o de estructura del nacimiento del fenómeno de la «función patrimonial	1) Potencialidad funcional	Ausencia de función, pero la existencia del medio
	2) Funcionalidad	Comienzo de la función
	3) Integración funcional	Pleno desarrollo funcional, con interacción completa entre todos los elementos esenciales.
<b>Relaciones lógicas dimensionales</b>		
Hexadimensiones de la teoría: una función patrimonial debe ser vista desde diferentes aspectos dimensionales.	1) La causa u origen 2) El efecto o consecuencia 3) El tiempo 4) El espacio 5) La cualidad 6) La cantidad	
<b>Relaciones lógicas ambientales</b>		
El ambiente en el que se encuentran contenidos el patrimonio y la célula social influye en el comportamiento de las funciones	1) Endógenas (adentro de la célula social)	A) Administrativas B) Psíquicas del personal
	2) Exógenas (fuera de la célula social)	C) Económicas D) Sociales E) Políticas F) Legales G) Ecológicas H) Científicas y tecnológicas

Fuente: elaboración propia con base en (Lopes de Sá, 1992, pp. 19-24)<sup>4</sup>

Los elementos esenciales a los que se refiere la relación lógica esencial se clasifican en básicos y complementarios (tabla 2).

**Tabla 2.** Elementos esenciales del fenómeno patrimonial

Básicos	Complementarios	
(n) Necesidad (Fi) Finalidad (m) Medio (c) (f) Capacidad del medio o función	La necesidad de la célula social genera la finalidad	
	La necesidad de la célula social busca el medio	
	O el medio en cuanto que es capaz de proveer (suplir) lo genera la función.	
	La necesidad genera la finalidad y busca el medio, pero no existe cobertura de la necesidad.	$n \rightarrow Fi$ $\downarrow$ $m$
El medio cubre la necesidad y así la función se ejerce.	$n \rightarrow Fi$ $\downarrow$ $\uparrow$ $m \rightarrow c$	

Fuente: elaboración propia con base en Lopes de Sá (1992, p. .

$$c \rightarrow (m=f(n))$$

Súarez (2012), desde la contabilidad, ofrece una claridad sobre las relaciones lógicas dimensionales, al afirmar que ellas «indican que la medición de los hechos depende de observarlos bajo el aspecto de dimensiones definidas» (p. 149). Sobre las relaciones lógicas ambientales, Franco (2018) resalta su importancia:

La teoría general de la contabilidad formulada por Lopes de Sá incorpora una serie de elementos relacionados con las funciones patrimoniales, como la consideración de sistema abierto que reconoce que los hechos exógenos al patrimonio influyen en su comportamiento y deben inspirar acción humana, sin descuidar los fenómenos endógenos que tienen los mismos efectos y por tanto se establece una armonía entre el patrimonio y los factores endógenos y exógenos. (p. 148)

Con base en el concepto de las relaciones lógicas de la teoría general y tras definir los elementos esenciales del patrimonio, Lopes de Sá afirma que al existir la necesidad se deben utilizar de forma eficaz los medios, de forma tal que ella se satisfaga y, por tanto, se anule dicha necesidad (tabla 3).

**Tabla 3.** Secuencias lógicas para anular la necesidad

Teoría general del conocimiento contable		Teoría de sistemas de funciones patrimoniales de la célula social	
Las necesidades (n) generan las finalidades de la célula social (Fi) como una implicación natural.	$(n \rightarrow Fi)$	El medio es función de la necesidad	$m = f(n)$
Las necesidades de la célula social promueven la búsqueda de los medios para satisfacer sus necesidades; por eso implican la génesis del patrimonio.	$(n \rightarrow m)$	La eficacia solo se produce cuando la necesidad se anula	$Ea \rightarrow n = 0$
Los medios (m), o patrimonio, poseen capacidades; su buen uso o mal uso implica la presencia de la «función» (f).	$(m \rightarrow f)$	La necesidad se anula, si y solo si los medios fueran iguales o superiores a aquellas (en teoría)	$n = 0 \rightarrow m/n \geq 1$
La función, por efectos naturales, al anular la necesidad, promueve la eficacia, o sea, la satisfacción plena de la finalidad.	$(f \rightarrow n = 0 \rightarrow Ea)$		

Fuente: elaboración propia con base en Lopes de Sá (1992, p. 18; 1997, p. 26)

Siendo la necesidad la impulsora de las acciones de las células sociales y la función la anuladora o satisfactora de dichas necesidades, cada función debe actuar en un sistema organizacional claramente definido a partir de la necesidad que aspira a satisfacer. Coelho da Rocha señala que el neopatrimonialismo «establece ocho grandes sistemas de funciones patrimonialistas» (2004, p. 135). Cada uno de estos responde a una función que pretende suprimir una necesidad específica. Explica, además, que estos sistemas se diferencian en tres grandes grupos (tabla 4).

**Tabla 4.** Sistemas de funciones patrimoniales

<b>Tipo de Sistema</b>	<b>Necesidades que pretende suprimir</b>	<b>Nombre del Sistema</b>	<b>Capacidad del sistema</b>
<b>Sistemas básicos</b>	De circulación de recursos económicos y de vida funcional	Liquidez	Pagar a tiempo, manteniendo la sanidad financiera
		Resultabilidad	Obtener resultados compatibles con la finalidad de la célula social
		Economicidad	Mantener vitalidad, o sea, continuar sobreviviendo con capacidad de movimiento
		Estabilidad	Promover constante equilibrio o armonía entre estructura y movimiento
<b>Sistemas auxiliares</b>	De protección y de mejora funcional	Productividad	Extraer de los medios patrimoniales todo el provecho, evitando el desperdicio y cumpliendo el propósito de la eficiencia
		Involnerabilidad	Proteger la actividad contra los riesgos
<b>Sistemas Complementarios</b>	De adecuación funcional	Elasticidad	Mantener una dimensión compatible y conveniente
		Sostenibilidad	Armonizarse funcionalmente con los medios agentes o contingentes que mueven el patrimonio, procurando valorizar sus cualidades, como componente de un mundo social y ecológico

Fuente: elaboración propia con base en Coelho da rocha (2004, p. 135-136)

Ahora bien, a partir de las bases lógicas de las teorías, se puede entender que es indispensable profundizar en los diferentes sistemas de funciones<sup>5</sup>, ya que la existencia de una necesidad desencadena una serie de acciones que conocemos como *hechos contables*, y tales hechos son satisfactorios solo cuando los medios han sido eficaces para todas las funciones que le atañen. Sobre los sistemas de funciones, Lopes de Sá (1992, p. 30-31) propone una serie de características o propiedades estructurales:

- Un solo elemento, un solo fenómeno patrimonial, participa en las diversas funciones, es decir, es apto para satisfacer o no satisfacer diversas necesidades
- Cada necesidad se satisface dentro de las condiciones propias que forman su sistema
- El sistema nace con cada necesidad, porque en verdad comporta la finalidad de eliminarla, los componentes para tal fin y la armonía de comportamiento para que la finalidad se consagre.
- El patrimonio existe para asistir a una «*pluralidad*» de necesidades y, obviamente, de finalidades.

Para cada sistema propuesto establece características y funciones específicas que determinan su dinámica (tabla 5).

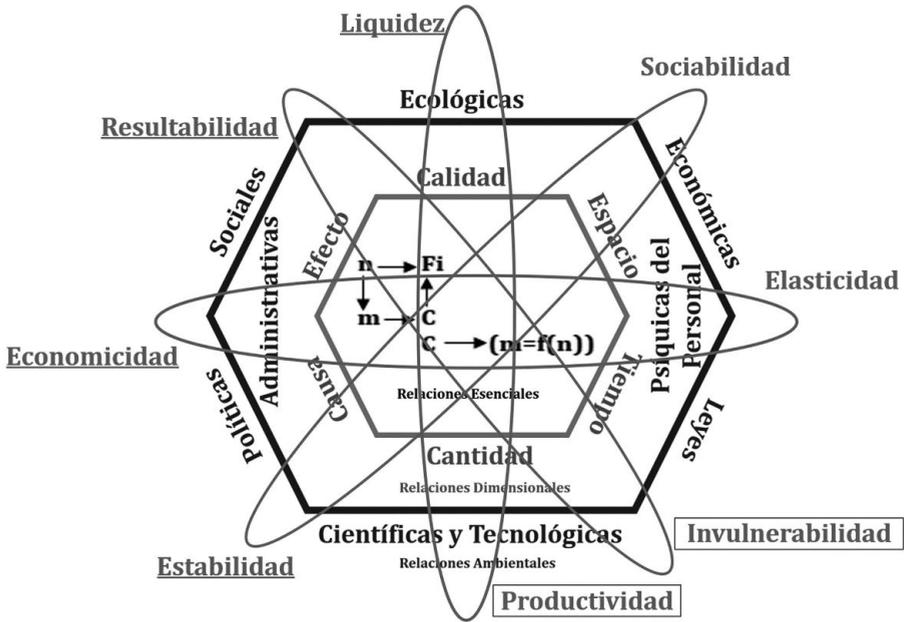
Una forma de expresar el modelo patrimonialista sería procurando mostrar gráficamente cómo los diferentes elementos de los tres tipos de relaciones y los sistemas funcionales se conectan para el logro de la satisfacción de las necesidades expresadas por medio de los fenómenos patrimoniales (figura 1).

Como se puede observar en la tabla 5, el profesor define que un sistema está conformado por tres elementos —finalidad, medios y necesidades—, sin dejar de recordar que un mismo hecho puede afectar a varios sistemas a la vez. Será el quinto sistema de la invulnerabilidad el que lleve al profesor a proponer una nueva teoría que permita comprender las condiciones propias del riesgo, pues es una variable que puede verse influida por agentes internos, pero también externos, algunos predecibles, otros no tanto. Todo esto lleva a una incertidumbre que, mal manejada, puede impedir que se satisfagan las necesidades hasta su nulidad total.

**Tabla 5.** Características de cada sistema de funciones patrimoniales

<b>Nombre del sistema</b>	<b>Acción de las funciones que realiza</b>	<b>Medios que utiliza</b>	<b>Necesidades a satisfacer</b>
Liquidez	Convierten los medios en numerario o equivalentes; suplen las necesidades de pago.	Los elementos que representan dinero; en él se convierten en disponible y realizable.	Los elementos que representan obligaciones o deudas.
Resultabilidad o rentabilidad	Convierten los medios en ganancias hábiles; traen resultados positivos o beneficios, igualándose a un precio de venta que comprende costos y beneficios.	Los elementos que “producen ganancia” o resultado objetivado, es decir, ingresos.	Los elementos que motivan la producción del ingreso (costos y gastos).
Productividad	Favorecen a través de los medios aplicados la ocurrencia de la eficiencia o el máximo aprovechamiento de los referidos medios en la producción.	Los esfuerzos de obtención de la eficiencia, es decir, producción conseguida con el proceso.	Los factores exigidos en el proceso.
Elasticidad	Favorecen el dimensionamiento compatible con la actividad a través de la adaptación de los medios.	Los límites de operacionalidad plena.	Las exigencias patrimoniales en el cumplimiento de los límites.
Invulnerabilidad	Favorecen la utilización de los medios para la cobertura de los riesgos.	Los recursos disponibles para cubrir los riesgos.	Los elementos patrimoniales de riesgo.
Estabilidad	Favorecen el equilibrio de los componentes patrimoniales.	Equilibrio, lo que se entiende como la capacidad de armonía estructural.	Los recursos para el empleo de factores.
Economicidad	Garantizan la vitalidad de la actividad y su supervivencia.	Las capitalizaciones	Los elementos de la estructura exigible a la vitalidad.
Sociabilidad	Armoniza funcionalmente los agentes contingentes del patrimonio.	Los elementos que movilizan el patrimonio hacia un equilibrio económico de la <i>azienda</i> que tienda a prevalecer en el tiempo.	Los elementos que valorizan las cualidades sociales y ecológicas deseables del patrimonio ante el entorno.

Fuente: elaboración propia con base en Lopes de Sá (1997, p. 184-185) y Pérez (2009, p. 144)



**Figura 1.** Síntesis del modelo neopatrimonialista  
Fuente: elaboración propia con base en Lopes de Sá (1992, 1997) y Pérez (2009, p. 144)

## EL RIESGO Y ANTÔNIO LOPES DE SÁ

La palabra *riesgo* es utilizada con frecuencia en el entorno de la célula social y mucho más en el financiero. En este segundo escenario se han desarrollado múltiples definiciones que pueden dar cuenta de su significado. Al respecto, se encuentra literatura científica, académica y de opinión en temas como administración del riesgo (Mejía, 2006; Mendes da Cruz & Bentes, 2014; Häring, 2015), uso de las metodologías y mecanismo para estimar, valorar o evaluar el riesgo, como técnica en la investigación científica (Feria, Martín & Jiménez-Rodríguez, 2009; Ramón & Flórez, 2014; Fernández, Cabezas & García, 2015; Reborado & Ugolini, 2016), eficiencia de mecanismo para estimar, valorar o evaluar el riesgo (Herranz, 2009; González & Nave, 2010; Flórez & Ramón, 2010; Baixauli-Soler & Alfaro, 2010; Ming, 2019).

En este sentido, se ha generalizado la idea según la cual el riesgo es *la probabilidad de la ocurrencia de una situación que genere un efecto negativo*. Sin embargo, el riesgo, además de dicha probabilidad, es lo que ocurre cuando deja

de ser probable y es un suceso tangible. Ivo Häring (2015, p. 11) expone tres definiciones que así lo afirman:

- «El riesgo es la combinación de probabilidad y el alcance de las consecuencias» (Ale, 2002).
- «El riesgo es el “efecto de la incertidumbre sobre los objetivos”» (ISO 2009).
- «El riesgo debe ser proporcional a la probabilidad de ocurrencia, así como a la extensión del daño» (Blaise Pascal).

No obstante, en cuanto al riesgo, se busca minimizar la probabilidad de que ocurra, de forma tal que no haya que asumir sus consecuencias. La gran dificultad para minimizar el riesgo es la posibilidad real de calcularlo, predecirlo y definir acciones que aseguren la improbabilidad de su ocurrencia. Para llegar a ese punto, el primer problema al que se han enfrentado los estudiosos es el de identificar qué se entiende por riesgo. En un esfuerzo por llegar a mostrar una conclusión general al respecto, Holton (2004) realizó un análisis de dos corrientes que definieron el riesgo durante el siglo XX: la probabilidad subjetiva y el operacionalismo.

Holton estudia, desde las teorías económicas, las afirmaciones de Frank Knight, para quien la probabilidad puede ser objetiva o subjetiva. De la primera especifica dos formas lógicas para determinarlas. De la segunda reconoce que es posible la existencia de probabilidades sin que sean medidas por sus parámetros lógicos. Lo interesante de esto es que Knight llega a la conclusión de que la probabilidad objetiva se llama *riesgo*, mientras que la subjetiva, *incertidumbre*. Por eso Holton deduce que cuando se tiene una probabilidad subjetiva, para Knight no existe riesgo. (Holton, 2004, p. 19-20).

En la misma línea de Knight, Holton estudia entre las teorías financieras a Harry Markowitz, quien señala que en el mundo financiero se usa la palabra *riesgo* como «variación del rendimiento», entendiéndose este como el «rendimiento esperado». Según Holton (2004), Markowitz no se compromete con esta definición de riesgo, pero la toma como referente de otros autores. Con relación a la probabilidad, Markowitz se reconoce en la comprensión de la probabilidad subjetiva; por lo tanto, la variación del rendimiento es la probabilidad calculada por una persona con base en su experiencia (p. 21).

En cuanto a la corriente operacional, de acuerdo con Holton, para Percy Brigman lo que conocemos es fruto de la experiencia. Por esta razón, la construc-

ción de conceptos la hacemos a partir de un conjunto de operaciones que surgen de nuestra experiencia (Holton, 2004, p. 23). Con los aportes de la primera corriente, Holton se aventura en dar su propia definición de *riesgo*. Para ello parte del hecho de que al considerar algunas situaciones normales pero diferentes en su naturaleza,

Primero, a la gente le importan los resultados. Si alguien tiene un interés personal en lo que sucede, esa persona está expuesta. En segundo lugar, la gente no sabe qué pasará. En cada situación, el resultado es incierto. Parece que el riesgo conlleva dos componentes esenciales:

- exposición
- incertidumbre. (p. 22)

Holton (2004) recuerda que «en el uso común, la incertidumbre es un estado de no saber si una proposición es verdadera o falsa» (p. 21). Afirma que

[...] un individuo no está seguro de una proposición si ella

- no sabe que es verdadero o falso o
- Es ajeno a la proposición.

La probabilidad se usa a menudo como una medida de incertidumbre, pero su utilidad es limitada. En el mejor de los casos, la probabilidad cuantifica la incertidumbre percibida. (p. 22)

Más allá de la incertidumbre sobre la ocurrencia de un suceso, Holton (2004) afirma que se está expuesto a aquello que tiene consecuencias materiales para la persona, y aclara: «la conciencia deteriorada temporalmente no afecta la exposición. Si una persona está dormida o intoxicada, permanece expuesta [...] siempre y cuando le importe si su conciencia no se ve afectada» (p. 22).

Con relación a la segunda corriente, Holton considera que en este escenario no es posible mantener la definición de riesgo como una probabilidad que conlleva exposición e incertidumbre, porque ambas se pueden dar en ausencia de experiencia. En suma, el análisis de Holton lleva a que se comprenda cómo es posible identificar el riesgo, en tanto este sea percibido; por lo tanto, el riesgo debe contar con una exposición percibida o una incertidumbre percibida (Holton, 2004, p. 24).

Al respecto, el profesor Lopes de Sá (2001a) afirma: «Todo riesgo es por naturaleza incierto, pero no todo lo incierto es absolutamente un riesgo». De este modo, aclara que el riesgo lleva a una situación negativa. Por ello hace referencia

a lo contingente, afirmando sobre este que «puede atraer tanto un lucro como pérdidas; pero *el riesgo es siempre una expectativa de pérdida*» (p. 90).

Acerca de la objetividad o subjetividad del riesgo, el profesor, coherente con sus concepciones positivistas, se compromete con la primera posición al señalar que a su parecer «el riesgo, cuando es aceptado en forma calculada, es admisible, pero cuando apenas representa un “juego de azar”, deja de ser materia de estudio racional en nuestro campo de indagación» (p. 91). Aquí llama la atención sobre las investigaciones empíricas existentes sobre el riesgo y sus resultados parcializados a partir de estudios de casos que no representan la generalidad.

Un ejemplo se refiere a aquellos que tratan el riesgo como un problema exclusivamente del lucro, ya que desde la teoría de sistemas de funciones patrimoniales se ha establecido que el lucro forma parte de un solo sistema de funciones: el de *resultabilidad*. Sobre este afirma: «no es solamente el lucro, como una consecuencia eficaz del sistema de funciones de resultado lo que debe preocupar, sino la generalidad de lo que resulta del movimiento de todos los demás sistemas patrimoniales» (p. 92); es decir, el riesgo presente en una célula social afecta a todos los sistemas, en mayor o menor medida, por lo que debe ser comprendido según sus múltiples efectos en las células sociales.

Desde la posición argumentativa del riesgo como un efecto negativo en las células sociales, se han propuesto diferentes clasificaciones de este, lo que le ha permitido a los estudiosos y profesionales en ejercicio definir unos parámetros mínimos para identificar los tipos de riesgos que se presentan (tabla 6).

El profesor Lopez de Sá reconoce que todo riesgo tiene calidad y cantidad. Este tipo de clasificaciones resultan tras la identificación de la cualidad del riesgo; los valores que se transforman en pérdida o en aseguramiento dan cuenta de la cantidad. Así mismo, el profesor explica que el riesgo tiene una potencialidad natural y otra concreta. La primera se da al reconocer que todo está sujeto a cierto riesgo; la segunda se presenta cuando el riesgo ya está identificado.

**Tabla 6.** Clasificación de riesgos

Riesgos del entorno		Riesgos generados en la célula social	
Asociados a la naturaleza	Geológicos	Recursos humanos	
	Biológicos	Físicos	
	Cósmicos	Tecnológicos	
	Meteorológicos y climáticos	Financieros	Mercado
Asociados al país, la región y la ciudad de ubicación	Social		Precio
	Económico		Liquidez
	Político		Endeudamiento
Asociado al sector económico y a la industria	Sistemáticos	Organizacionales	Crédito
			Reputación
			Especulativo
Asociada al cambio monetario	Transacción	Moral	Estratégicos
			Operativos
	Económico	Legal	Por acción oculta
			Por información oculta
			Ajuste o reacción normativa
			Autorregulación
			Inseguridad jurídica
			Protección de la innovación

Fuente: elaboración propia con base en Mejía (2006, p. 35-39), Martínez (2010, p. 207-211), Betancur (2014, p. 258-261) y Ceballos y Miró (2008, p. 12-13).

### **Aportaciones de Antônio Lopes de Sá, sobre el riesgo organizacional y contable**

A la fecha se logran rastrear dos publicaciones del profesor Lopes de Sá (2001a; 2006a) sobre su teoría del riesgo, entre las cuales no se encuentra diferencia o aporte adicional alguno. Estas son la fuente del trabajo desarrollado en este capítulo, en torno a la teoría misma. Ahora bien, existen documentos de trabajo del profesor Lopes de Sá en los que hace referencia al riesgo, los cuales no generan un aporte directo a la teoría del riesgo neopatrimonialista, pero dan cuenta de diferentes ejemplos de cómo el riesgo se expresa en las organizaciones y en la contabilidad; por tanto, son objeto de la función de invulnerabilidad:

- *Riesgos de gestión e información*: el profesor desarrolla argumentos en torno a la existencia de lo que se conoce como «riesgo moral por información oculta» (Betancur, 2014, p. 261), el cual se genera por la regulación contable que no reglamenta lo suficiente en relación con la gestión y la revelación de la información, por lo que:

Muitos empresários baseiam-se, apenas, na escrita legal, nos balancetes oficiais, para obterem informações sobre o andamento dos negócios. Tais elementos são importantes como provas, mas, nem sempre são os que, de forma plena, oferecem meios de orientação. Muitos riscos e fatos presentes incertos que possuem possibilidade de ocorrer, podem ficar ocultos nas informações “oficiais”<sup>6</sup>. (Lopes de Sá, 1999, p. 1)

- *Continuidad, riesgos e incertidumbres sobre a actividad empresarial*: el profesor desarrolla argumentos en torno al tema del riesgo, relacionada con la actividad empresarial, más específicamente acerca del riesgo que tienen las empresas con la información que se crea en ellas, pues los negocios pueden cambiar en muy corto tiempo. Esto crea información con mucha diferencia en tiempo respecto a la realidad actual de la empresa:

Os que dependem das informações contábeis estão, pois, em nossos dias, preocupados com a opinião sobre os estados futuros, pois, têm sido comuns os balanços aparentemente sólidos que não denotam que no porvir ocorreria uma surpresa, esta até do fechamento de empresas.<sup>7</sup> (2001b, p. 2)

- *Los riesgos en las empresas y las pruebas de sus realidades*: el profesor desarrolla argumentos en torno a la diferencia entre lo que se presenta en los estados financieros y la realidad de la empresa en el momento en que se presentan para la toma de decisiones. Llama la atención sobre la incertidumbre en la que viven las organizaciones y lo poco que está siendo considerada en la regulación contable. Esto permite que las organizaciones estén en constante riesgo por contar con normas que regulan de forma sesgada lo que se debe o no se debe revelar, lo que se debe considerar como periodo contable y lo que debe reconocerse por medio del registro contable. Por eso el profesor señala: «Tantos são os fatores que influem no comportamento das riquezas que é difícil

superar as ameaças de perdas sem que exista uma estratégia que considere as prioridades de proteção ao risco»<sup>8</sup> (2001c, p. 1). Las estrategias a las que se hace referencia deben ser tanto de gestión de la información como en materia contable. El profesor Lopes de Sá recuerda que las nuevas regulaciones para 2001 han pedido a los auditores su opinión sobre la empresa en marcha, pero como el mismo profesor lo afirma:

Os intelectuais da Contabilidade, todavia, ainda não se encontram satisfeitos com o que se tem regulamentado e reclamam sobre a indefinição da qualidade do risco a ser denunciada e qual a extensão dos períodos de exame das faixas de risco.

Tudo isto nos evidencia que a matéria contábil não pode estar ao sabor de leigos, de decisões políticas, mas, sim de equipes de alto nível, entregues à classe dos Contadores. (p. 2).<sup>9</sup>

- *Riesgo y valor patrimonial*: el profesor desarrolla argumentos en torno a lo poco confiable de la medida monetaria utilizada en la contabilidad, sea que se establezca por método histórico o de valor razonable: el primero tiene valor en el momento de la adquisición y su depreciación misma es un engaño; el segundo termina siendo un valor «relativo» y no «absoluto» como lo pretende dicha regulación. Es relativo, señala el profesor Lopes de Sá, porque depende del mercado en su momento de valoración y ese es un escenario cambiante, «O que se apresenta, pois, como “lucro” guarda em si um risco embutido que o torna irreal em face da necessidade efetiva de existência da empresa»<sup>10</sup> (2005, p. 1).
- *Riesgos comerciales y contabilidad del conocimiento*: el profesor desarrolla argumentos en torno a lo que la contabilidad debe representar en cuanto a los valores comerciales del patrimonio, en un escenario de la «gestión del conocimiento» expresado en lo que denomina la «contabilidad del conocimiento». Esta no es más que una modernización de la

---

8 Traducción de los autores: «Son tantos los factores que influyen en el comportamiento de la riqueza que es difícil superar las amenazas de pérdida sin una estrategia que considere las prioridades de la protección del riesgo».

9 Traducción de los autores: «Los intelectuales de la contabilidad, sin embargo, todavía no están satisfechos con lo que se ha regulado y se quejan de la vaguedad de la calidad del riesgo que se ha de notificar y de la duración de los periodos de examen de los rangos de riesgo.

Todo esto nos muestra que la materia de contabilidad no puede estar a merced de los laicos, de las decisiones políticas, sino de equipos de alto nivel, entregados a la clase de contadores».

10 Traducción de los autores: «Por lo tanto, lo que se presenta como “beneficio” encierra en sí mismo un riesgo inherente que lo hace poco realista en vista de la necesidad efectiva de la existencia de la empresa».

necesidad contable que se tiene desde hace ya décadas, de representar en la contabilidad los valores que agrega a las organizaciones, el talento humano o las percepciones de valor patrimonial en los mercados de valores. Por eso, en cuanto a los riesgos, llama la atención a que «considere a questão da imaterialidade do que se deseja expressar materialmente é preciso ponderar os riscos que encerra tal evidência e que tanto podem atingir a empresa como a terceiros»<sup>11</sup> (2006b, p. 2).

- *Riesgos e “intangibles” en las empresas*: el profesor desarrolla argumentos en torno a temas de contabilidad de intangibles, como el anteriormente referenciado, pero de este texto llama la atención su preocupación por la «extrema cautela que se deve ter em conta as prospecções de resultados futuros, sem cometer exageros que coloquem em risco o valor das informações»<sup>12</sup> (2007, p. 2), ya que «a prática tem mostrado sucessos e fracassos ocorridos nas Bolsas de Valores face ao excesso de otimismo com que avantajados resultados futuros projetados resultam em surpresas diversas»<sup>13</sup> (2007, p. 1).
- *No hay una nueva contabilidad, hay riesgos*: el profesor desarrolla argumentos en torno a los cambios de regulación contable en el Brasil, la cual surge como respuesta al proceso de homogenización de la información contable global, por medio de la adopción de regulación contable internacional. Sobre el tema, señala que no existe realmente cambio significativo en la contabilidad, que regula a una mínima parte de la población de empresas de su país, que es subjetivo y que no es necesario volver a estudiar contabilidad para desarrollar lo que las nuevas normas mandan, ya que con solo utilizar el conocimiento adecuado de la contabilidad es suficiente. Destaca el «grande risco que corre o profissional em assinar peças contábeis baseadas em critérios subjetivos (especialmente as determinações a valor de mercado como impõem as normas, esse que pode ser manipulado e na realidade há prova de que

---

11 Traducción de los autores: «Teniendo en cuenta la inmaterialidad de lo que se desea expresar materialmente, es necesario ponderar los riesgos que esas pruebas contienen y que pueden afectar tanto a la empresa como a terceros».

12 Traducción de los autores: «Es con extrema cautela que se deben tener en cuenta las perspectivas de resultados futuros, sin cometer exageraciones que pongan en riesgo el valor de la información».

13 Traducción de los autores: «La práctica ha mostrado los éxitos y fracasos que se han producido en las Bolsas de Valores ante el excesivo optimismo con el que los resultados futuros proyectados dan lugar a diversas sorpresas».

tem sido)»<sup>14</sup> (2008a, p. 1). En este mismo escenario, y en otro documento, el profesor desarrolla argumentos con relación al problema del valor justo y *los riesgos en los ajustes de valor y la mala calidad en las mencionadas normas internacionales de contabilidad*, ya que:

A confiabilidade exigível pelas demonstrações contábeis pelas leis do Direito de Empresa no Brasil, pela Ética profissional, está abalada seriamente, portanto, pois, o que em Contabilidade defende a verdade é a doutrina científica, esta que não se manifesta nas ditas Normas Internacionais.<sup>15</sup> (2008b, p. 2).

En otro documento, el profesor llama la atención sobre la diferencia entre valoración y medición y el inconveniente que implica el hecho de que esta diferencia no se ha resuelto en las normas internacionales, por lo que encuentra la necesidad de discutir en torno al *valor y asignación de riesgos de la volatilidad de la información*, señalando que:

É inequívoca, pois, a “*relatividade do valor monetário*” evidenciado, quer pela debilidade da moeda (que por si só já é mutável), quer pela eleição do método adotado na mensuração.

O que se deve buscar, pois, quanto ao tema, é reduzir ao máximo a “*incerteza*” que a mensuração possa trazer; contudo, *quanto mais critérios se empregarem para avaliar sob óticas de interesses particulares e tanto mais incerto se tornará o demonstrado*.<sup>16</sup> (2008c, p. 3).

- *Riesgos culturales en la contabilidad*: el profesor desarrolla argumentos en torno a la preocupación de enseñar y ejercer a partir de conceptos que no dan cuenta y razón de lo que es el patrimonio en realidad. Para ello el profesor toma como ejemplo el concepto sobre *activo* de Leo Gomberg, en 1903, que precisamente se aleja de la comprensión que hoy prevalece sobre lo que es el patrimonio, y que, por tanto, llevaría,

14 Traducción de los autores: «gran riesgo que corre el profesional al firmar piezas de contabilidad basadas en criterios subjetivos (especialmente las determinaciones a valor de mercado impuestas por las normas, que pueden ser manipuladas y en realidad hay pruebas de que así ha sido)».

15 Traducción de los autores: «La confiabilidad exigida por las declaraciones contables por las leyes del Derecho de los Negocios en el Brasil, por la Ética Profesional, está seriamente sacudida; por lo tanto, lo que en Contabilidad defiende la verdad es la doctrina científica, que no se manifiesta en las llamadas Normas Internacionales».

16 Traducción de los autores: «La “*relatividad del valor monetario*” es, por lo tanto, inequívoca y se evidencia tanto por la debilidad de la moneda (que en sí misma ya es cambiante) como por la elección del método adoptado en la medición.

[Por lo tanto,] lo que debe buscarse, en lo que respecta al tema, es reducir al máximo la “*incertidumbre*” que puede aportar la medición; sin embargo, *cuantos más criterios se empleen para evaluar desde el punto de vista de los intereses particulares y más incierto será esto*».

como lo afirma, a retroceder un siglo en el progreso que se ha logrado en materia contable. Hace un llamado que es importante a la hora de construir una teoría, soportarla en conceptos que correspondan con esta y llevar el concepto a la práctica profesional:

Definir, pois, Ativo como “recurso” fere ao princípio lógico de causalidade adotado universalmente pelas ciências, logo, também, uma lesão à racionalidade.

Admitir como possível formar patrimônio sem que exista suporte de uma origem é fantasiar ou falsear, blindando a inverdade.

Ensinar, partindo de conceito falso é condenável, aéctico, desumano.

O risco cultural está exatamente em deformar mentes pelo ensino mal guiado, pela opção por falácias como se realidades pudessem ser.<sup>17</sup> (2009, p. 2).

- *Las pequeñas y medianas empresas y el riesgo de adoptar normas de contabilidad*: el profesor desarrolla argumentos en torno a los riesgos de este tipo de empresas al aplicar los procedimientos de la norma sobre el «valor justo» en sus contabilidades, cuestión que ya ha señalado para las grandes empresas, pero que para estas en especial es mucho más perjudicial, por lo que recuerda que:

Mesmo se um dia for o Contador compelido a aplicação das normas, dever ético do profissional é declarar sobre a verdade do que com a sua percepção, inteligência e cultura encontrar no que tange à realidade objetiva.

Seguissem as normas aos ditames da ciência, aos preceitos legais, nada contra elas poder-se-ia objetar, todavia, isso não ocorre, pois, além das transgressões notórias que existem elas ensinam o subjetivismo, esse que permite deformar a verdade.<sup>18</sup> (2010, p. 1).

---

17 Traducción de los autores: «Por lo tanto, definir un activo como “recurso” perjudica el principio lógico de causalidad adoptado universalmente por las ciencias, y por lo tanto, también perjudica la racionalidad. Admitir que es posible formar bienes sin el apoyo de un origen es fantasear o falsificar, escudándose en la falsedad.

Enseñar, partiendo de un concepto falso, es condenable, anti-ético, inhumano.

El riesgo cultural está precisamente en deformar las mentes por una enseñanza errónea, por elegir falacias como si en las realidades pudieran ser».

18 Traducción de los autores: «Aunque un día el contador se vea obligado a aplicar las reglas, el deber ético del profesional es declarar sobre la verdad de lo que con su percepción, inteligencia y cultura encuentre respecto a la realidad objetiva.

Si siguieran las normas a los dictados de la ciencia, a los preceptos legales, nada se les podría oponer; sin embargo, esto no ocurre, porque, además de las notorias transgresiones que existen, dan lugar al subjetivismo, que permite deformar la verdad».

## El concepto de riesgo en el neopatrimonialismo

De acuerdo con los constructos teóricos del neopatrimonialismo, respecto al concepto de *riesgo* Lopes de Sá (2001a) indica que «para la visión neopatrimonialista el riesgo es la amenaza de un acontecimiento que puede reducir o anular la capacidad funcional en cualquier sistema de funciones patrimoniales» (p. 93). Con esto reafirma su posición sobre el resultado negativo de un riesgo y procura la importancia a la función de invulnerabilidad:

Los efectos de los acontecimientos gravosos pueden no ser los mismos, pero, por naturaleza, tienden a resultar en amenazas, generando elementos reductores de la capacidad funcional, exigibles si se quiere para la defensa patrimonial, vigor en la función de «invulnerabilidad» (que tiene por objetivo proteger la riqueza contra el riesgo relevante). (p. 92)

Se entiende que el sistema de funciones de invulnerabilidad agrupa aquellas acciones de las células sociales que pretenden proteger contra el riesgo los demás sistemas de funciones; es decir, la función de invulnerabilidad es la capacidad de aseguramiento que tiene la célula social, para lo cual se dispone de los recursos necesarios que permitan cubrir los riesgos que surgen en los diferentes elementos patrimoniales. En este sentido, es importante retomar la afirmación de Holton (2004) sobre el sujeto real del riesgo:

El riesgo requiere tanto exposición como incertidumbre. El riesgo es una condición de los individuos [...], que son conscientes de sí mismos. Las organizaciones, las empresas y los gobiernos no son conscientes de sí mismos, por lo que son incapaces de correr riesgos. Más bien, son conductos a través de los cuales los individuos (miembros, inversionistas, empleados, votantes y otros) se arriesgan. Este hecho rara vez se reconoce en la literatura actual sobre la gestión del riesgo financiero, que tiende a tratar a las empresas como personas que toman riesgos. (p. 22)

La afirmación de Holton lleva a entender que el sistema de invulnerabilidad, como los demás sistemas de funciones, es gestionado por personas, y es en ellas en quienes recae la responsabilidad de disponer de los recursos necesarios para garantizar la existencia de una capacidad de aseguramiento para la célula social. En palabras del profesor Lopes de Sá: «Frente a expresivas incertidumbres se deben tomar grandes precauciones, o sea, el criterio de prudencia, que es la función *precipua* (principal) de la invulnerabilidad, debe ser más grande cuanto menos sea la probabilidad de calcular el efecto del riesgo» (2001a, p. 94).

## POSIBILIDAD DE UNA TEORÍA NEOPATRIMONIALISTA DEL RIESGO

La teoría neopatrimonialista no es un constructo finalizado; parte de la teoría de sistemas de funciones patrimoniales, la cual es base para la teoría general del conocimiento contable, y ambas son fuente primordial de argumentaciones en torno a temas necesarios para comprender cada uno de los sistemas de funciones, entre ellos la propuesta de una teoría neopatrimonialista del riesgo. Para el profesor Lopes de Sá (2001a): «Es en este sentido como debe actuar la visión de una “*Teoría científica del riesgo funcional del patrimonio de las células sociales*”, o sea, como una “teoría derivada”, pero específica, apoyándose en una “*teoría general*”» (p. 90).

Ahora bien, siendo siete los sistemas, es interesante que el profesor Lopes de Sá decidiera abordar la creación de una teoría derivada específicamente para el sistema de invulnerabilidad:

Si contraer o eliminar la posibilidad de «reducción de la capacidad funcional» es la finalidad del «sistema de funciones patrimoniales de la invulnerabilidad» y si este es un segmento de la concepción neopatrimonialista sobre las necesidades de las células sociales (de entre los siete sistemas que la teoría elige) parece que el punto nuclear de la cuestión se sitúa en esto. (p. 90)

Así le otorga una importancia significativa a este sistema sobre los demás, pues considera que el funcionamiento inadecuado del sistema de invulnerabilidad, es decir, la poca capacidad de aseguramiento de la célula social, hace que sea imposible anular la necesidad en el desarrollo normal de los otros sistemas.

La preocupación del profesor por la forma en que las células sociales gestionan la incertidumbre lo llevaron a plantear la necesidad de desarrollar «uma Teoria do Risco em Contabilidade», y admite que «Em nossos trabalhos no IPAT - Instituto de Pesquisas Augusto Tomelin, do Centro Universitário da UNA, realizamos as bases de uma Teoria do Risco, e pretendemos editar a matéria, mas, reconhecemos que são ainda prolegômenos»<sup>19</sup> (2001d, p. 1).

Por otro lado, Lopes de Sá reconoce que ya existen teorías del riesgo, pero que ellas siempre están más enfocadas en el mercado financiero que en el objeto y en los fenómenos patrimoniales. Si bien este es un tema parcial, no es posible pensar que con esas teorías se satisface la necesidad científica del neopatrimonialismo:

---

<sup>19</sup> Traducción de los autores: «Una teoría del riesgo en contabilidad». «En nuestro trabajo en el IPAT - Instituto de Investigación Augusto Tomelin, del Centro Universitario de la UNA, realizamos las bases de una Teoría del Riesgo, y tenemos la intención de editar el asunto, pero reconocemos que aún son prolegómenos».

Los entornos de la riqueza son apenas clases de las relaciones de agentes, pero no los propios efectos que sobre el capital de una célula merezca consideración como objeto científico.

Diversas son las variables que existen y que deben ser consideradas en la ciencia contable.

La contingencia es siempre algo que representa una advertencia de la riqueza por efecto de una probabilidad de ineficiencia, pero tiene aspectos mucho más amplios que aquellos enfocados en las teorías del riesgo que hasta la presente han sido elaboradas.

Considerada esta realidad lo que de veras interesa es la protección racional, o sea, el ejercicio de *funciones de invulnerabilidad, como ejercicio que dé la riqueza en la ganancia contenida en la propia riqueza.* (Lopes de Sá, 2001a, p. 97)

En estos términos, para Lopes de Sá el riesgo se presenta en las células sociales como se expone en la tabla 7.

**Tabla 7.** Riesgo según Lopes de Sá

Riesgos sistémicos	Tipo de riesgo		
	Patrimonial	Empresarial	Cultural
Liquidez			
Resultabilidad			
Productividad			
Invulnerabilidad			
Elasticidad			
Estabilidad			
Economicidad			
Sociabilidad			

Fuente: elaboración propia.

### La teoría y los teoremas

En este escenario, el profesor Lopes de Sá se propone la construcción de su teoría científica del riesgo funcional del patrimonio de las células sociales. «Para ello, la búsqueda de “teoremas” se hace imprescindible, ya que no se *construyen teorías sin una producción de teoremas*» (Lopes de Sá, 2001a, p. 90). Existen diferentes conceptos sobre teorías; en un sentido sencillo es posible tomar la re-expresión realizada por Carvajal (2002), sobre el pensamiento de Jean Ladrière, que llega a esta definición:

La teoría según Ladrière es la instancia que recoge la aparición de la realidad en la fuerza de la palabra. La teoría capta la realidad por medio de los conceptos que es la idea o significado de los objetos. Comprende además leyes, hipótesis, definiciones, y en los casos más precisos o formalizables: axiomas, teoremas y ecuación, entre otros. (p. 35)

Metodológicamente, el profesor Lopes de Sá toma su comprensión de lo que es y de cómo se desarrolla una teoría del pensamiento comtiano, que se aleja de metodologías especulativas y permite desarrollar teoría con base en la observación:

El espíritu humano renuncia desde ahora a las investigaciones absolutas que no convenían más que a su infancia, y circunscribe sus esfuerzos al dominio, desde entonces rápidamente progresivo, de la verdadera observación, única base posible de los conocimientos accesibles en verdad, adaptados sensatamente a nuestras necesidades reales. La lógica especulativa había consistido hasta entonces en razonar, con más o menos sutileza, según principios confusos que, no ofreciendo prueba alguna suficiente, suscitaban siempre disputas sin salida. Desde ahora reconoce, como regla fundamental, que toda proposición que no puede reducirse estrictamente al mero enunciado de un hecho, particular o general, no puede ofrecer ningún sentido real e inteligible. Los principios mismos que emplea no son ya más que verdaderos hechos, sólo que más generales y más abstractos que aquellos cuyo vínculo deben formar. Por otra parte, cualquiera que sea el modo, racional o experimental, de llegar a su descubrimiento, su eficacia científica resulta exclusivamente de su conformidad, directa o indirecta, con los fenómenos observados. La pura imaginación pierde entonces irrevocablemente su antigua supremacía mental y se subordina necesariamente a la observación, de manera adecuada para constituir un estado lógico plenamente normal, sin dejar de ejercer, sin embargo, en las especulaciones positivas un oficio tan principal como inagotable para crear o perfeccionar los medios de conexión, ya definitiva, ya provisional. (Comte, 2017, p. 13).

Si se desarrolla teoría a través de la observación, se está entendiendo que el objeto se conoce a partir de esta. Ahora bien, para Hegel (2013), el conocer «progresa según las determinaciones conceptuales». Para esto es necesario crear definiciones y teoremas, ya que

[...] mientras que la definición se detiene en el concepto universal, al contrario, en los teoremas el objeto se halla conocido en su realidad, en las condiciones y forma de su existencia real. Junto con la definición, el teorema, por ende, presenta la idea, que es la unidad del concepto y la realidad. (p. 1009)

En términos más generales, se entiende por teorema a las afirmaciones o proposiciones que describen de forma lógica una situación, por lo cual se constituye en una forma de regla teórica.

En la lógica formal moderna y en la matemática, cualquier proposición de cierta teoría rigurosamente estructurada (por ejemplo, axiomáticamente), que se demuestra (o se infiere) mediante la aplicación, a sus axiomas, de las reglas de inferencia admisibles. Los conceptos de “axioma” y de “teorema” son relativos: unas mismas proposiciones de una teoría dada en unos casos, pueden tomarse en calidad de axiomas y en otros pueden demostrarse como teoremas. La división absoluta de las proposiciones de una teoría en axiomas y teoremas sólo es posible en el marco de un sistema concreto. (Rosental & Pavel, 1965, p. 451)

### **Teoremas del riesgo neopatrimonialista**

De acuerdo con la afirmación de Hegel, el profesor Lopes de Sá parte del concepto de riesgo ya referido, y procede a definir los teoremas que soportan su «prolegómeno» de una teoría científica del riesgo funcional del patrimonio de las células sociales. Esta propuesta del profesor está compuesta por 17 teoremas, a los cuales se les ha asignado una jerarquía:

- 1 teorema funcional (denominado así por el profesor)
- 3 teoremas con denominación o generales (denominados así por los autores)
- 13 teoremas específicos (denominados así por los autores), los cuales se exponen en este documento según el sistema de funciones en el que es probable que ocurra el riesgo o la situación de riesgo a que se hace referencia con el teorema.

### **Teorema funcional**

La teoría tiene un teorema que abarca todos los demás teoremas, como una sombrilla que los cubre y a la vez les da su relevancia:

*«Bajo condiciones variables de relaciones lógicas esenciales, dimensionales y ambientales, toda función patrimonial se sujeta al riesgo y éste a la provocación de pérdidas resultantes de reducciones o anulaciones funcionales» (Lopes de Sá, 2001a, p. 92).*

El profesor Lopes de Sá no desarrolla relaciones lógicas para la nueva teoría, pues debe recordarse que esta es una teoría derivada, por lo que utiliza las de la teoría general. Sobre las relaciones lógicas de la teoría neopatrimonialista, afirma:

Los fundamentos de una teoría deben basarse en «relaciones lógicas» o razonamientos que serán válidos para sustentar las concepciones de esa teoría.

Si queremos presentar una idea que suponga un enfoque diferente, necesariamente tenemos que fundamentarla sobre relaciones verdaderamente sólidas para apoyo de todos los razonamientos (especialmente en el campo de las ciencias, como es la Contabilidad).

Tres han sido los grandes grupos en que nos basamos para cimentar el desarrollo de nuestra doctrina:

- a. Relaciones lógicas ESENCIALES
- b. Relaciones lógicas DIMENSIONALES
- c. Relaciones lógicas AMBIENTALES

Las primeras se refieren a la propia NATURALEZA de las funciones; las segundas a los ASPECTOS DE EVIDENCIA y las terceras a las INFLUENCIAS externas al patrimonio (la propia organización o célula social es el mundo en que ésta se inserta). (Lopes de Sá, 1992, p. 19)

### Teoremas con denominación o generales

Posterior al teorema general, Lopes de Sá desarrolla tres teoremas generales que van formando esta teoría derivada, una característica de ellos es que tienen una denominación propia, lo que no pasa con los demás teoremas. Estos teoremas hacen referencia a tres situaciones que se han abordado en la generalidad de estudios al respecto de la previsión del riesgo, y al ser vistos desde el neopatrimonialismo se desarrollan según las relaciones lógicas dimensionales de tiempo y espacio (tabla 8).

**Tabla 8.** Teoremas con denominación o generales

Denominación del teorema	Teorema	Corolario
--------------------------	---------	-----------

Teorema de la reincidencia de la pérdida resultante del riesgo	<b>1.</b> Si un riesgo se materializa en una pérdida patrimonial en el pasado, la tendencia es que en igualdad de condiciones pueda ocurrir su reincidencia. (p. 93)	Dependiendo de la naturaleza del riesgo patrimonial los hechos presentes pueden producir pérdidas de carácter semejante a las ocurridas en épocas pasadas. (p. 93)
Teorema del riesgo de temporalidad funcional	<b>2.</b> El plazo que una función cumple para satisfacer una necesidad puede aumentar el riesgo pertinente a la misma (p. 95)	N/A
Teorema de la especialidad del riesgo	<b>3.</b> Los riesgos guardan relaciones directas en relación con los espacios donde las funciones patrimoniales se desempeñan. (p. 95)	N/A

Fuente: elaboración propia con base en Lopes de Sá (2001a)

Primero está la posibilidad que se tiene de evitar el riesgo futuro a partir de la experiencia aprendida con la ocurrencia de riesgos en el pasado. Al respecto, Lopes de Sá (2001a) advierte que es fundamental el conocimiento del pasado para realizar prospecciones, que lleven a cambios y mejoras en pro de la minimización de la ocurrencia de un riesgo, aunque, «existen circunstancias que resisten a las transformaciones y que se repiten de la misma forma» (p. 94). Empero, sigue siendo importante la acción realizada de acuerdo con la experiencia, pues al ser posible que el riesgo se repita, las consecuencias serán minimizadas.

Segundo, se encuentra la situación específica que se presenta en una función, cuando un elemento de esta tiene una temporalidad diferente a la totalidad de la función, y en ese caso debe preverse para evitar la ocurrencia de un riesgo. Si ese elemento de temporalidad diferente o cambiante puede determinarse, entonces la probabilidad de ocurrencia del riesgo es muy baja, lo que aumenta en la medida en que la información que se tenga al respecto sea cada vez más difícil de acceder o de calcular.

Tercero, una misma función, con todos los sistemas de funciones en condiciones iguales, pero en diferente espacio geográfico, puede presentar diferentes tipos de riesgos. Por lo tanto, será necesario considerar la hexadimensión «espacio» para determinar las acciones de minimización de un riesgo, cuando una misma función se presente en diferentes lugares geográficos.

### Teoremas específicos

Posterior a los teoremas con denominación o generales, el profesor Lopes de Sá reconoce circunstancias organizacionales relacionadas con la presencia del riesgo en los diferentes sistemas de funciones de las células sociales, y a partir de estas situaciones esboza 13 teoremas (tablas 9 a 15).

**Tabla 9.** Teorema relacionado con todos los sistemas de funciones

Realidad que describe el teorema	Teorema	Corolario/enunciado lógico
Factores incógnitos en relación con la ineficacia	1. La intensidad de la función de invulnerabilidad debe estar en proporción directa con las incógnitas que rodean la probabilidad de percepción efectiva del riesgo. (p. 94).	N/A

Fuente: elaboración propia con base en Lopes de Sá (2001a).

La ineficacia de la que se trata es la de no determinar adecuadamente la probabilidad de ocurrencia de un riesgo, y para ello el teorema señala que si no es posible calcular de forma precisa la probabilidad de ocurrencia del riesgo, entonces la proporción de las dudas que se tengan para dicho cálculo es directamente proporcional a la vulnerabilidad en la que se encuentra la célula social.

**Tabla 10.** Teorema relacionado con el sistema de liquidez

Realidad que describe el teorema	Teorema	Corolario/enunciado lógico
Capacidad de pago y riesgo	2. Cuando el riesgo de no realización tempestiva de un medio de pago influye sobre la necesidad exigible de desembolso de numerario, existirá la posibilidad de pérdida de liquidez. (p. 99)	N/A

Fuente: elaboración propia con base en Lopes de Sá (2001a)

Es en el sistema de liquidez en el que se pueden identificar varios de los riesgos financieros ya tipificados. Uno es el de liquidez y otro el de endeudamiento; unos llevan a la imposibilidad de responder con los pagos y los otros a asumir obligaciones que pueden aumentar el costo de una función, y por tanto pone en riesgo la posibilidad de suprimir la necesidad del sistema.

Al no contar con capacidad de pago, es posible que proveedores y posibles fuentes de financiamiento le cierren las puertas a la célula social, lo que repercute en otros sistemas, ya que genera problemas para el desarrollo normal de la productividad. De este modo, se acarrea un incumplimiento en las metas de resultabilidad, lo cual sitúa a la célula social en una muy mala posición financiera y, en consecuencia, perjudica su continuidad vital o disminuye su elasticidad o estabilidad.

**Tabla 11.** Teoremas relacionados con el sistema de resultabilidad o rentabilidad

Realidad que describe el teorema	Teorema	Corolario/enunciado lógico
Lucro y riesgo	3. Todo lo que amenaza la reducción de función de un medio patrimonial contiene en sí un factor de riesgo. (p. 100)	N/A
	4. El riesgo sobre los resultados ocurre toda vez que a un aumento de costos no corresponda un aumento equivalente de los ingresos o que a una reducción de los ingresos no ocurra una equivalente reducción de costos. (p. 101-102)	N/A
	5. La maximización de la eficiencia de la célula social debe hacerse acompañar de la correspondiente maximización de las funciones de invulnerabilidad patrimonial. (p. 102)	N/A

Fuente: elaboración propia con base en Lopes de Sá (2001a)

Efectivamente, todo riesgo lleva a la posibilidad de la no satisfacción de la necesidad del sistema de resultabilidad, es decir, el ingreso, lo que afecta la finalidad especial o el ánimo de lucro de la célula social, sea ésta una institución o una empresa, como lo explica el profesor Lopes de Sá (2000):

Para conseguir vencer las dificultades, el hombre se organiza en *células sociales, emprendimientos o aziendas*, que son entidades específicas, donde por medio de una actividad signe buscando suplir las necesidades y que pueden ser ideales o lucrativas.

Si la finalidad es *ideal*, como la del hogar o la de una sociedad de beneficencia, decimos que la célula social o azienda, es una *institución*.

Si la finalidad celular o aziendal es la de la *ganancia*, afirmamos que ella es de una *empresa*.

Tales células, sean cuales fueran sus finalidades, se van a componer de «*elementos humanos*» y de «*patrimonio o riqueza*».

Las *instituciones* usan su *patrimonio* para suplir el *final especial* que persiguen y que puede ser familiar, deportivo, de caridad, sanitario, educacional, público y tantos otros.

Las *empresas* usan su *capital* para lograr más riqueza, por el *lucro*.

Tanto instituciones, como empresas, todavía, son células sociales o *aziendas*. (p. 2).

Sean empresas o instituciones, mientras estas crezcan deben crecer las acciones para minimizar su invulnerabilidad. Esto se puede lograr en la medida en que se comprendan muy bien todos los sistemas de funciones y su interrelación con los elementos que componen las tres relaciones lógicas.

**Tabla 12.** Teoremas relacionados con el sistema de productividad

Realidad que describe el teorema	Teorema	Corolario/enunciado lógico
Productividad y Riesgo	6. El límite de capacidad utilizable de un medio patrimonial, cuando más cercano de la plena función es, más productividad ofrecerá. (p. 104)	N/A
	7. Si el riesgo subtrae la capacidad funcional de productividad tenderá a fortalecer la ociosidad y el desperdicio. (p. 104)	N/A

Fuente: elaboración propia con base en Lopes de Sá (2001a)

Si bien el proceso productivo se desarrolla dentro de la célula social, es necesario reconocer que los riesgos que pueden afectar al sistema de productividad son tanto endógenos como exógenos, pues las relaciones lógicas ambientales influyen en todo el sistema y en los otros sistemas que le sirven de soporte al sistema de productividad. Estos teoremas hacen referencia a que la eliminación de riesgos lleva a que se suprima la necesidad funcional, se cumpla a cabalidad una función, y esto permite la plena productividad. Contrario a ello, la ocurrencia de riesgos lleva a situaciones como la ociosidad y el desperdicio, por tanto, a la pérdida. Esto no solo afecta al sistema de productividad, sino también a los demás sistemas.

**Tabla 13.** Teoremas relacionados con el sistema de elasticidad

Realidad que describe el teorema	Teorema	Corolario/enunciado lógico
Aspectos cuantitativos del riesgo	<b>8.</b> De la cantidad o expresión de valor del riesgo depende la cantidad exigible de amortización de este y si ésta resulta inviable, también inviable será la actividad. (p. 96).	El cuantitativo del riesgo varía de acuerdo con la naturaleza de las actividades y especialmente de las que lo asumen como condición natural del desempeño funcional. (p. 96).
Riesgo asumido y riesgo transferido	<b>9.</b> La transferencia del onus (carga) de un riesgo a terceros debe guardar relación directa y constante con la cantidad de riesgo pertinente y la cantidad de pérdida soportable. (p. 98).	Si una célula social posee condiciones para asumir un riesgo sin que se reduzca la eficiencia de los sistemas de funciones patrimoniales la transferencia por sí sola ya se transforma en un factor de pérdida. (p. 98).
Riesgo, elasticidad y prosperidad de las células sociales	<b>10.</b> Siempre ocurrirá la probabilidad de riesgo sobre la prosperidad todas las veces que a la eficacia del resultado no corresponda a una eficacia equivalente y compatible con la elasticidad funcional. (p. 104).	N/A

Fuente: elaboración propia con base en Lopes de Sá (2001a)

En cuanto al sistema de elasticidad, algunos riesgos pueden tener consecuencias que comprometan la supervivencia de una función o de una parte de ella. En este sentido, en caso de que ocurra el riesgo, la pérdida es tan grande que puede superar el costo de la función, desapareciendo toda acción adelantada. Por lo anterior, es posible que las cuantías determinadas en el desarrollo de una función consideren los costos de aseguramiento de esta, lo que aumenta su valor; empero, pretendiendo que en caso de ocurrencia del riesgo no se pierda todo lo trabajado.

No siempre es eficiente asumir el costo de un riesgo, pero tampoco es siempre eficiente transferir ese costo a terceros. Es necesario identificar la capacidad que se tiene de asumirlo y el costo de oportunidad de transferirlo. Una u otra decisión forma parte de las funciones del sistema de elasticidad. Sobre el riesgo al sistema de elasticidad que pueda llevar a la célula social a no superar la finalidad de sobrevivir, es decir, a no poder llegar a crecer, el teorema expresa la existencia de riesgos presentes en el proceso de crecimiento. Algunos son propios de los entornos; otros, de la capacidad interna a la elasticidad funcional.

**Tabla 14.** Teorema relacionado con el sistema de estabilidad

Realidad que describe el teorema	Teorema	Corolario/enunciado lógico
Equilibrio patrimonial y riesgo (teorema contable)	<b>11.</b> La temporalidad en el sistema de invulnerabilidad depende de la duración funcional correlativa entre medios y necesidades patrimoniales y de la capacidad de estos componentes frente al riesgo. (p. 102)	La inadecuada estructura patrimonial coloca en riesgo la eficacia global y afecta directamente a los sistemas de funciones. (p. 103)
		Cada componente encierra su propio riesgo, aunque no siempre identificado, tendiendo incluso a influir sobre el riesgo de otro componente de la estructura patrimonial por la ocurrencia del estado de desequilibrio. (p. 103)

Fuente: elaboración propia con base en Lopes de Sá (2001a)

Este teorema hace referencia al riesgo de afectar el sistema de estabilidad. Así, si los elementos esenciales o componentes del patrimonio son la finalidad, el medio, las necesidades y la capacidad del medio o función, entonces el riesgo ante el cual se enfrenta el patrimonio está en su desequilibrio; entonces: que el medio no cubra toda o parte de la necesidad, y por tanto la función no se ejerce adecuadamente, es decir, no se logra:

**Tabla 15.** Teoremas relacionados con el sistema de economicidad

Realidad que describe el teorema	Teorema	Corolario/enunciado lógico
Riesgos, vitalidad y continuidad de los negocios	<b>12.</b> Si un riesgo potencial es mayor que la probabilidad de economicidad, la pérdida consecuente, si se hace efectiva, no solo hará cesar la actividad de la célula social, sino que tenderá a afectar capital de terceros. (p. 103)	N/A
	<b>13.</b> La estructura patrimonial debe ser compatible con las exigencias de todos los sistemas de funciones y éstas deben ser atendidas en el sentido de minimizar los riesgos que las ineficiencias pueden producir. (p. 103)	N/A

Fuente: elaboración propia con base en Lopes de Sá (2001a)

Ya se afirmó que si un riesgo genera una pérdida mayor a los costos de una función esta puede perderse totalmente. En la situación ahora expresada llama la atención que el riesgo sea mayor a toda la funcionalidad de la célula social. En

este caso la pérdida sería igual a la desaparición de la misma célula social, con lo cual se ve afectado el sistema de economicidad.

## A MODO DE CONCLUSIÓN

El profesor Lopes de Sá comprende que el riesgo contable no debe analizarse directamente en las cifras, fuente primordial de los autores que han tratado este tema. Para Lopes de Sá es necesario analizar el riesgo en el desarrollo de las funciones propias de cada sistema funcional, las cuales se ven representadas en las relaciones lógicas que llevan a realizar transacciones que se generan con el fin de suprimir las necesidades patrimoniales.

En verdad las cifras solo representan la apariencia de las cosas, la dermis de la célula social, y el elemento esencial que se debe considerar en la continuidad de la célula y el organismo es no solo subcutáneo sino estructural. Mirados los riesgos con base en números contables o cifras, se tiende a construir mecanismos de neutralización de carácter estético que solo decoran la apariencia, en tanto que las amenazas se sitúan en las estructuras, en la realidad profunda, que esta representada por las funciones patrimoniales. Las acciones de neutralización de riesgos aplicadas sobre la estructura impedirán el deterioro de la apariencia externa constituida por los números contables.

La identificación de los riesgos desde las funciones permite comprender las posibles consecuencias de forma sistémica, y no como un problema que debe resolverse para una cuenta o un tipo de transacción. La visión sistémica permite administrar el riesgo de forma eficiente, gestionando la célula social y no solo protegiendo las cifras.

La teoría del riesgo funcional de Lopes de Sá es un insumo por estudiar, pendiente de que sea puesta en cuestión y de que sea aplicada en la gestión del riesgo organizacional. Es posible que se encuentre que ella da base científica a argumentos ya esgrimidos o que aporta una visión diferente, con otras probabilidades para la gestión del riesgo.

## REFERENCIAS

- Baixauli-Soler, J. S., & Alfaro, E. (2010). Several risk measures in portfolio selection: is it worthwhile?. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 39(147), 421-444. DOI:10.1080/02102412.2010.10779687
- Betancur, L. (2014). El riesgo moral en la revisoría fiscal. *Criterio Libre*, 12(20), 247-275. DOI: <https://doi.org/10.18041/1900-0642/criteriolibre.2014v12n20.240>
- Carvajal Villaplana, Á. (2002). Teorías y modelos: formas de representación de la realidad. *Comunicación*, 12(1), 33-46.

- Ceballos, D., & Miró, M. (2008). Estudio y clasificación de los riesgos legales de la innovación financiera. *Innovación de Negocios*, 5(1), 1-15.
- Coelho da Rocha, L. F. (2004). Aportes sobre la doctrina científica del neopatrimonialismo contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 14, 129-144.
- Comte, A. (2017). *Discurso sobre el espíritu positivo*. Madrid: Alianza.
- Feria, J. M., Martín, J. L., & Jiménez-Rodríguez, E. J. (2009). El capital económico por riesgo operacional: una aplicación del modelo de distribución de pérdidas. *Revista española de financiación y contabilidad*, 38(141), 37-56. DOI: 10.1080/02102412.2009.10779661
- Fernández, C., Cabezas, A., & García, M. J. (2015). Valoración de riesgos ambientales y naturales y sus coberturas. *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 109, 21-24. Recuperado de <http://www.aeca1.org/revistaeca/revista109/109.pdf>
- Flórez, R., & Ramón, J. M. (2010). La gestión de las relaciones con clientes. Cómo crear valor mediante un enfoque riesgo-rentabilidad. *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 92, 20-25. Recuperado de <http://www.aeca1.org/revistaeca/revista92/92.pdf>
- Franco, R. (2018). Pensamiento contable latinoamericano: entre colonizaciones y resistencias. *Revista Científica General José María Córdova*, 16(22), 133-161. DOI: 10.21830/19006586.325
- González, M., & Nave, J. M. (2010). Eficiencia en técnicas de riesgo de mercado frente a situaciones de crisis. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 39(145), 41-64. DOI:10.1080 / 02102412.2010 .10779678
- Häring, I. (2015). *Risk analysis and management: engineering resilience*. Nueva York: Springer. DOI: 10.1007/978-981-10-0015-7
- Hegel, G. (2013). *Ciencia de la lógica*. Buenos Aires: Las Cuarenta.
- Herranz, F. (2009). Los riesgos de mercado y de crédito de los instrumentos financieros. ¿Conviene medirlos por separado?. *Revista AECA. Especial XV Congreso*, 87, 10-12. Recuperado de <http://www.aeca1.org/revistaeca/revista87/87.pdf>
- Holton, G. (2004). Defining risk. *Financial Analysts Journal*, 60(6), 19-25.
- Lopes de Sá, A. (1992). Fundamentos lógicos de la teoría de las funciones sistemáticas del patrimonio hacendal. *Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales*, 16(23), 13-45.
- Lopes de Sá, A. (1997). *Teoría general del conocimiento contable. Lógica del objeto científico de la contabilidad*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Lopes de Sá, A. (1999). *Riscos e informações para a gestão*. Recuperado de <http://antoniolopesdesa.com.br/artigos/pratica-e-tematica/contabilidade-gerencial/>
- Lopes de Sá, A. (2000). *Prosperidad y el esfuerzo científico del neopatrimonialismo contable para una nueva sociedad*. Recuperado de <http://antoniolopesdesa.com.br/artigos/internacionais/>
- Lopes de Sá, A. (2001a). Prolegómenos de una teoría neopatrimonialista del riesgo. *Revista Legis del Contador*, 8, 89-106.
- Lopes de Sá, A. (2001b). *Continuidade, risco e incertezas sobre a atividade empresarial*. Recuperado de <http://antoniolopesdesa.com.br/artigos/economia/>
- Lopes de Sá, A. (2001c). *Riscos nas empresas e evidências de suas realidades*. Recuperado de <http://antoniolopesdesa.com.br/artigos/ciencia-contabil/>
- Lopes de Sá, A. (2001d). *Risco empresarial e informação*. Recuperado de <http://antoniolopesdesa.com.br/artigos/analise-contabil/>
- Lopes de Sá, A. (2005). *Riscos e valor patrimonial*. Recuperado de <http://antoniolopesdesa.com.br/artigos/ciencia-contabil/>
- Lopes de Sá, A. (2006a). *Teoria neopatrimonialista do risco*. Recuperado de <http://antoniolopesdesa.com.br/artigos/neopatrimonialismo/>

- Lopes de Sá, A. (2006b). *Riscos empresariais e contabilidade do conhecimento*. Recuperado de <http://antoniolopesdesa.com.br/artigos/ciencia-contabil/>
- Lopes de Sá, A. (2007). *Riscos e "intangíveis" nas empresas*. Recuperado de <http://antoniolopesdesa.com.br/artigos/ativo-imaterial/>
- Lopes de Sá, A. (2008a). *Não existe uma nova contabilidade, existem riscos*. Recuperado de <http://antoniolopesdesa.com.br/artigos/ciencia-contabil/>
- Lopes de Sá, A. (2008b). *Riscos nos ajustes de valores e a má qualidade nas ditas normas internacionais de contabilidade*. Recuperado de <http://antoniolopesdesa.com.br/normas-contabeis/>
- Lopes de Sá, A. (2008c). *Atribuição de valor e risco da volatilidade informativa*. Recuperado de <http://antoniolopesdesa.com.br/normas-contabeis/>
- Lopes de Sá, A. (2009). *Riscos culturais em contabilidade*. Recuperado de <http://antoniolopesdesa.com.br/artigos/etica/>
- Lopes de Sá, A. (2010). *Pequenas e médias empresas e o risco de adotarem as normas de contabilidade*. Recuperado de <http://antoniolopesdesa.com.br/normas-contabeis/>
- Luhmann, N. (1992). *Sociología del riesgo*. Guadalajara: Universidad Iberoamericana/Universidad de Guadalajara.
- Maestro, M. (1991). *De los riesgos y seguros de la carrera de Indias*. Madrid: Sede Editorial S.A.
- Martínez, C. F. (2010). *Análisis contable, financiero y social*. Medellín: Corporación Universitaria Remington.
- Mejía, R. C. (2006). *Administración de riesgos: un enfoque empresarial*. Medellín: Fondo Editorial Universidad Eafit.
- Mendes da Cruz, M., & Bentes, S. R. (2014). A gestão dos riscos empresariais: processo de controlo e financiamento dos riscos. *Revista AECA: XVI Encontro AECA*, 107, 39-41. Recuperado de <http://www.aeca1.org/revistaeca/revista107/107.pdf>
- Ming, T. C. (2019). Political connections and stock price crash risk: evidence of institutional investors' heterogeneous monitoring. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 48(1), 50-67. DOI:10.1080 / 02102412.2018.1461461
- Pérez, S. (2009). El neopatrimonialismo contable. *Económicas CUC*, 30(30), 139-148. Recuperado de: <https://revistascientificas.cuc.edu.co/economicascuc/article/view/1210>
- Ramón, J. M., & Flórez, R. (2014). El Cuadro de Mando Integral de Riesgos o la cara B de la gestión empresarial: alineando la estrategia para la generación sostenible de valor. *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* 106, 5-9. Recuperado de <http://www.aeca1.org/revistaeca/revista106/106.pdf>
- Reboredo, J., & Ugolini, A. (2016). Systemic risk of Spanish listed banks: a vine copula CoVaR approach. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 45(1), 1-31. DOI:10.1080 / 02102412.2015.1092231
- Rosental, M., & Pavel, I. (1965). *Diccionario filosófico*. Montevideo: Ediciones Pueblos Unidos.
- Suárez, S. A. (2012). Fundamentos filosóficos científicos de la teoría neopatrimonialista de la contabilidad. *Saber, Ciencia y Libertad*, 7(2), 145-157. DOI: <https://doi.org/10.18041/2382-3240/saber.2012v7n2.1859>
- Suárez, J. A. (2014). La eficacia social de la representación contable en Lopes de Sá. *Criterio Libre*, 12(20), 225-246. DOI: <https://doi.org/10.18041/1900-0642/criteriolibre.2014v12n20.237>



Frontispicio de la portada del tomo 42, año 21 (1985), de la revista literaria *Magasin Illustré d'éducation et de récréation* (Revista ilustrada de educación y de recreación), publicado por su fundador J. Hezel (p. 379).

## Capítulo 8

---

### Consideraciones finales en torno al alcance de ‘lo social’ en Antônio Lopes de Sá.

**Vanessa Cano Mejía**

Institución Universitaria de Envigado

**Juan David Arias Suárez**

Politécnico Grancolombiano

*Na minha teoria do neopatrimonialismo, eu resolvi atribuir o nome de célula social aos empreendimentos, sendo empresa ou instituição sem fins lucrativos. Eu optei por essa conceituação. Se a Contabilidade tem por objeto o patrimônio. Se nós temos condições de levar a célula social à prosperidade, quando todas as células sociais de uma nação forem prósperas, a nação será próspera. Essa é a nossa missão de contadores. Nós somos um exército da prosperidade. Ponham isso como principal obrigação, principal dever de vocês. Assim, vocês estarão cumprindo o grande objetivo ético da Contabilidade. Repito uma vez mais que a informação para o mercado e outra é a obrigação que nós temos de levar as empresas para a prosperidade, como um dever ético. Eu não sei quanto tempo de vida me resta. Quem me criou também determinará, naturalmente, a hora em que serei convocado para outras missões. Posso ver, nesse poente da vida, muitas coisas. Eu dediquei dias feriados, dias santos, horas que roubei da família para dedicar a vocês. A minha última palavra é: «Enquanto um sopro de vida me restar, ele será de vocês». Não sou candidato a nada. Não é discurso político, mas quero estar no coração de vocês. Muito obrigado.*

DOMINGUES y LOPES DE SÁ (2010, p. 13)

Este libro esboza las tensiones conceptuales en la dimensión social de la teoría neopatrimonialista de la contabilidad desarrollada por Antônio Lopes de Sá. Mediante un análisis comprensivo sobre lo social en el patrimonialismo y el neopatrimonialismo como categoría estudiada, se develan las diferentes asociaciones, desviaciones y profundizaciones de los principios y lógicas de socialidad, prosperidad social, eficacia social y equilibrio social que se suscitan en el neopatrimonialismo. Además, se resalta el constructo académico desarrollado en el neopatrimonialismo brasileño y se problematizan algunos postulados epistemológicos presentes en la concepción de contabilidad, y sus vínculos con la idea de patrimonio organizacional, con el fin de comprender el plexo abarcador en cuanto a la realidad social de la representación de la realidad que hace el neopatrimonialismo contable.

La contabilidad es una disciplina social que en la contemporaneidad puede entenderse de forma autónoma y al margen de los postulados científicos de la economía, la administración, las finanzas, la matemática o la estadística. Su desarrollo teórico es reciente e incipiente. Sin embargo, investigadores de diversas latitudes, gracias a sus múltiples esfuerzos, han avanzado académicamente para establecer marcos conceptuales, normativos, lógicos, empíricos, así como postulados y teorías generales. De este modo, buscan entender el campo disciplinar de la contabilidad como conocimiento capaz de explicarse a sí mismo, a pesar de que esta labor no se entienda hoy día como una única pretensión de reconocimiento o estatus científico, sino más bien como una sumatoria de proyectos entre pensadores de la contabilidad por comprender y fundamentar su dimensión sociopolítica y económica.

De esta forma, trabajar en la construcción de este corpus científico es ya una labor loable y políticamente discutible, máxime con la hegemonía intelectual de diferentes ciencias económicas y sociales que consideran a la contabilidad como una subdisciplina o pseudodisciplina, a lo que se suma el bajo prestigio profesional que ostenta la contaduría pública como profesión liberal en el contexto latinoamericano. Aunado a ello, también «se justifica la importancia de analizar la contabilidad desde dimensiones diferentes a la financiera» (Cano, 2018, p. 122) y ampliar su espectro de comprensión de universo y de la vida económica.

En un mundo direccionado por la reproducción crematística, el lucro, la financiarización y el «atajismo», al buen entender de Antanas Mockus, los espad

cios académico-profesionales que dirijan su conocimiento al desarrollo del ser y la sociedad y no a la esfera económica no solo son vistos como extraños, sino que además frecuentemente pronostican que perecerán por investigadores escépticos del desarrollo epistemológico y gnoseológico de la contabilidad.

La contabilidad tiene un vínculo indisoluble con la sociedad; es a su vez su derivado y su motor en el capitalismo avanzado. Por ello, este documento busca examinar la dimensión social del neopatrimonialismo, como una doctrina desarrollada entre finales del siglo XX e inicios del siglo XXI, pero que se erige como un pensamiento de actualidad con múltiples impactos y desarrollos académicos para la disciplina contable, que a su vez presenta importantes desarrollos en la relación contabilidad-sociedad.

La estructura del documento está dividida en cuatro secciones. El primer apartado presenta al autor del neopatrimonialismo, Dr. Antônio Lopes de Sá y su relevancia contemporánea, seguido de la presentación de su obra académica. Posteriormente se analiza la visión contable contemporánea y los desarrollos de la teoría neopatrimonialista, para finalmente discutir la dimensión social del neopatrimonialismo.

Este capítulo se construyó a la luz de la reflexión en torno a la esfera de lo social en la doctrina neopatrimonialista: su relacionamiento, su alcance, su impacto y su relevancia en la contabilidad actual, en la teoría contable y en el desarrollo organizacional. No se buscó evaluar la doctrina como teoría general, sino su dimensión social.

## **LOPES DE SÁ Y SU RELEVANCIA CONTEMPORÁNEA**

Antônio Lopes de Sá (1927-2010) se tituló como doctor en Ciencias Contables de la Universidad de Brasil, en Río de Janeiro. Autor de más de 150 libros y 10.000 artículos publicados, fue presidente de la Asociación Científica Internacional de Contabilidad y Economía, y de varias organizaciones internacionales de contabilidad. Ganó múltiples distinciones nacionales e internacionales y fue el máximo exponente de la teoría neopatrimonialista de la contabilidad. Fue, en esencia, un filósofo e intérprete de la contabilidad moderna.

El profesor Lopes de Sá fue uno de los pensadores latinoamericanos más representativos de los siglos XX y XXI por sus aportes a la formulación de una teoría general de la contabilidad. Sus planteamientos académicos son abiertamente interdisciplinarios y han contribuido en las ciencias económicas

(economía, finanzas, administración, negocios). Lopes de Sá está vinculado a la doctrina neopatrimonialista del pensamiento contable, que tiene por finalidad definir un sistema de las funciones patrimoniales, determinar correlaciones de elementos de estas funciones, sintetizar y valorar las alternativas de correlaciones e interacciones entre sus componentes, prever comportamientos y apoyar planes de acción futuros, asumiendo las consideraciones de las probabilidades de una realidad variable. En suma, su teoría también busca propiciar controles sobre el gobierno de la riqueza patrimonial/organizacional, facilitar las tareas de auditoría y pericia contable y sugerir comportamientos administrativos en entornos complejos. Según este autor brasileño, el neopatrimonialismo representa el futuro de la contabilidad. Se fundamenta en una teoría general del conocimiento contable que se desarrolló con el patrimonio como centro del conocimiento, y que tiene su origen en los planteamientos teóricos de los sistemas de funciones patrimoniales organizacionales.

Su legado académico es estudiado por estudiantes, docentes, investigadores y, en general, tesis, que piensan en la epistemología de la contabilidad en múltiples latitudes. Su lectura es obligada para todo aquel que pretenda formular una teoría general de la contabilidad o que busque defender su autonomía científica. La extensión académica y la lógica metodológica y gnoseológica de su obra son provocadoras para distintos investigadores, debido a la profundidad y complejidad de su pensamiento, que, contrario a las perspectivas contables funcionales de financiarización organizacional de la época, hegemónicas en la contabilidad moderna, con la teoría neopatrimonialista logró formular un constructo de conocimiento alternativo.

La relevancia y vigencia contemporánea de Lopes de Sá versa en su capacidad de pensar, formular, publicar y defender una doctrina científica de la contabilidad fuera del paradigma de la utilidad y del *establishment* de pensamiento internacional. Empero, lo que realmente institucionalizará su corriente en el contexto global es su capacidad cognitiva para establecer relaciones y determinar funciones sociales centradas en el patrimonio, que hermenéuticamente desplazan el concepto de *empresa* o *ente económico* a una visión organizacional amplia, dispuesta en el patrimonio organizacional, además de integrar variables exógenas a las organizaciones dentro de la función patrimonial de la contabilidad.

## LA OBRA DE LOPES DE SÁ

La obra de Lopes de Sá tiene fuertes fundamentos en las clásicas escuelas italianas de contabilidad, fundamentalmente en la doctrina patrimonialista y controlista (Vicenzo Masi y Fabio Besta). El concepto central de su obra es tomado del original italiano *azienda* y del *fazenda* en portugués; se entiende en castellano como *organización*. Sin embargo, siendo este término el centro de su obra, el neopatrimonialismo hace una exegética compleja del concepto para disociarlo de la clásica visión de propiedad económica y ubicarlo en el campo de la riqueza organizacional. En esencia, Lopes de Sá (1995a; 1995b) concibió la contabilidad como «ciencia de fenómenos patrimoniales».

La obra de Lopes de Sá se ocupó de formular una teoría general y defender la autonomía científica de la contabilidad. Este es un hecho de gran impacto, debido a que internacionalmente son muy pocos los desarrollos teóricos generales en esta rama del saber. Sin embargo, diferentes vertientes de la ciencia indican que estas formulaciones no son tan relevantes si se piensan como meta, ya que el objetivo de la ciencia debe ser solucionar problemas más que teorizar la vida. No obstante, su obra ha sido también refutada, falseada en términos *popperianos* y discutida internacionalmente. La defensa del neopatrimonialismo ha estado a la altura, a pesar de que no es una doctrina perfecta o acabada. Es falible, y, como toda teorización, intenta, pero no puede abarcar la totalidad, complejidad e incertidumbre de la vida social.

Para el profesor Rodrigo Antonio Chaves da Silva, discípulo de Lopes de Sá e impulsor de la corriente neopatrimonialista en Brasil «a doutrina neopatrimonialista ensina uma forma de pensar o fenômeno patrimonial. Em se raciocinar a contabilidade sem pensar numa “não contabilidade”» (Chaves da Silva, 2018, p. 32).

La extensión y amplitud de las teorizaciones realizadas por Lopes de Sá no son dignas de una disertación breve. Por ello en este apartado solo se destacarán sus referentes principales, como *Teoría general del conocimiento contable*, una de sus obras centrales publicada en 1992, en la que logró presentar el alcance de su pensamiento y sintetizó sus desarrollos sobre la naturaleza de la contabilidad, su filosofía y sus fundamentos teóricos. Así mismo, se encuentra el documento denominado *Teoría de sistemas de funciones patrimoniales hacendal*, publicado en

los años noventa, que, a su vez, con los *Fundamentos lógicos*, complementan su obra. En ellos se logran discernir aspectos claves de su teoría. Allí se encuentran las asociaciones sociales que distinguen su obra y que enmarcan la dimensión de socialidad y de células sociales interactuantes que concurren en el equilibrio patrimonial. Su obra académica es muy amplia (entre las publicaciones más distinguidas se encuentran: Lopes de Sá, 1959, 1965, 1987, 1988, 1990, 1992a, 1992b, 1995a, 1995b, 1997a, 1997b, 1997c, 2002, 2007, 2008, 2009a, 2009b, 2010a, 2010b, 2012a y 2012b).

Algunos autores brasileiros entenderían la obra de Lopes de Sá como creadora de «nuevos horizontes a través de métodos lógicos que permiten el surgimiento de nuevos conquistadores científicos contables dispuestos a hacer enaltecer y llenar de valor el pensamiento originario de la lengua portuguesa» (Amaral, 2002). Incluso varios académicos seguidores del neopatrimonialismo indican que la teoría de Lopes de Sá —denominada *lopesista* en algunas regiones— es más organizada que la obra de Richard Mattessich, ya que no se fundamenta en hipótesis sino en principios generales del conocimiento contable a partir de una teoría general (Chaves da Silva, 2018).

Desde una perspectiva panorámica, su obra es científicamente vigente y constantemente potenciada por sus seguidores en Brasil. De hecho, Chaves da Silva (2015) afirma que el futuro de los estudios de la estática patrimonial estará ligado a su interacción con los demás fenómenos y sistemas, sobre todo con la noción de *dinámica* «que se perfaz no espaço-tempo patrimonial, como se o património fosse um universo, todavia, aziendal de riqueza, e dentro do contexto social» (p. 64).

## LA VISIÓN CONTABLE CONTEMPORÁNEA Y LA TEORÍA NEOPATRIMONIALISTA

Como las «energías» vitalizan los cuerpos, la  
«función patrimonial» vitaliza la riqueza.

LOPES DE SÁ (1992a)

En el transcurrir sociohistórico, las concepciones de la contabilidad desde las escuelas contistas, controlistas, personalistas, patrimonialistas, así como sus desarrollos modernos, al igual que los avances en perspectivas contemporáneas funcionalistas, interpretativas y críticas, muestran que la contabilidad tiene una

relación social indisoluble, ya que impacta su devenir, al dar cuenta de las relaciones existentes en la estructura socioeconómica y fiscal, mayoritariamente, pero también en los vínculos sociales, culturales, ambientales, políticos, jurídicos e históricos que están inmersos en los hechos contables. Por tanto, la contabilidad se le debe a la sociedad, y en su relato amplio —representación contable y rendición de cuentas— refleja su condensación.

De igual forma, la visión de la contabilidad contemporánea instala diferentes perspectivas sobre este saber. Según el país de origen, la contabilidad puede ser entendida como ciencia, disciplina, tecnología, técnica, sistema o práctica social. La óptica actual muestra más respeto por el saber contable, que constantemente está solidificando sus fundamentos teóricos. Algunas aproximaciones interdisciplinarias a la naturaleza de la contabilidad la presentan como una disciplina social de control y representación integral de la riqueza (Arias, 2017), con base en múltiples procesos métricos y polivalorativos para captar la realidad social.

Las publicaciones en libros y artículos científicos y el cúmulo de eventos para reflexionar sobre la contabilidad en la escala estudiantil y profesional (de) muestran la madurez que está adquiriendo este campo del conocimiento. Sus disputas por lo cognoscible, lo óntico y lo deóntico del saber, lo aplicable y lo autónomo son perspectivas recurrentes en la literatura especializada. En esta vía, la perspectiva que acompaña la visión contable de Lopes de Sá se circunscribe en la categoría de *ciencia* e integra desarrollos metodológicos y reflexiones disciplinares amplias. Los vaivenes empíricos de base cuantitativa o cualitativa están presentes en su teoría general.

En este orden de ideas, la teoría neopatrimonialista no se puede ubicar con facilidad en la caracterización de trifurcación propuesta por Chua (1986), ni escalar como ortodoxa o heterodoxa en términos epistemológicos clásicos. Lo que se considera importante para el presente siglo es que su constructo no está guiado por las concepciones funcionales y utilitarias desarrolladas por el modelo contable internacional, emanado por el International Accounting Standards Boards (IASB) y sus estándares de información financiera asociados, que carecen de fundamentación científica y limitan el alcance de lo social en contabilidad, elemento que sí está en el neopatrimonialismo.

El patrimonio es el objeto científico del patrimonialismo, y el patrimonio organizacional el objeto del neopatrimonialismo, del cual Lopes de Sá es su líder. La construcción de esta teoría tiene influencia de Fabio Besta (controlismo), de

Giuseppe Cerboni y Giovanni Rossi (personalismo), de Eugen Schmalenbach (reditualismo), de Alberto Ceccherelli (haciendalismo), de Vincenzo Masi (patrimonialismo), de Francesco Villa (materialismo sustancial) y de Gino Zappa (economía organizacional), pero hay que reconocer los aportes de Coffy y Jaime Lopes Amorim, quienes se suman a una larga lista de académicos influyentes en la configuración de esta teoría general.

O Neopatrimonialismo, como corrente científica, sónasceu na década de 90 do século xx, baseado na Teoria Geral do Conhecimento Contábil (editada em 1992), mas resulto u de pesquisas e reflexões realizadas desde as décadas de 70 e 80 (estas expostas, pela primeira vez, na Universidade de Sevilha em 1987). (Lopes de Sá, 2002, p. 53)

El neopatrimonialismo como teoría no está conforme con la clásica, cartesiana y dual formulación contable desarrollada por Luca Pacioli y Benedetto Cotrugli, no por su metodología, la cual siguen empleando, sino porque, como lo indican Avellaneda y Ortiz (2012, p. 273), la ecuación contable veneciana tradicional, la partida doble, es plana, y oculta aspectos dimensionales y de correlaciones importantes. El neopatrimonialismo parte de esta lógica económica estática para pensar en una forma de representar la realidad abarcando fenómenos multidimensionales que expliquen mejor la circulación de la riqueza, los movimientos del patrimonio y sus interacciones con el entorno. En esta vía, el neopatrimonialismo

[...] reconoce que en el origen del hecho económico se produce una serie de acontecimientos simultáneos, que se corresponden con finalidades múltiples, lo que para Aristóteles significaba atribuir a los bienes o a la riqueza diferentes funciones, para la contabilidad es reconocer los tipos de relación entre medios y necesidades. (Avellaneda & Ortiz, 2012, p. 273).

La idea dinámica del patrimonio versa sus bases en avanzar del relato descriptivo de la contabilidad tradicional hacia una perspectiva dinámica y amplia, que logre explicar los hechos ampliamente y sus correlaciones con el entorno para satisfacer necesidades genuinas de las organizaciones. En ello el neopatrimonialismo apunta a reconocer el proceso completo: la forma, el fondo y los impactos de los hechos patrimoniales, dinámicamente, en constante interacción.

El desarrollo teórico del enfoque neopatrimonialista ha establecido ocho tipos de funciones: las capacidades de pagar (liquidez), obtener ganancias (resultabilidad), mantener el equilibrio (estabilidad), tener vitalidad (economicidad),

protegerse contra los riesgos (invulnerabilidad), ser eficientes o producir utilidades adecuadas (productividad), dimensionarse de modo competente (elasticidad) y contribuir como agente para el entorno (sociabilidad) (Nepomuceno, 2008). Para Chaves da Silva (2018), esta clasificación se bifurca en: «Básicos: liquidez, resultabilidade, estabilidade, economicidade. Complementarios: produtividade, invulnerabilidade. Auxiliares: elasticidade, socialidade» (p. 33). Si bien los pilares más económicos del neopatrimonialismo están en la riqueza organizacional, es importante problematizar por qué la socialidad es un aspecto auxiliar, y no se presenta como básico, lo cual se entiende según la idea de que el neopatrimonialismo reconoce lo social pero no concibe su teoría como un derivado de los marcos sociológicos, sino de la interacción económica.

En este sentido, se generan dos pilares importantes para el desarrollo de la dimensión social del neopatrimonialismo. La primera es incluir el entorno como un agente de su teoría, el cual es visto como «socialidad»; lo segundo es la transformación del concepto de *empresa a organización* y, posteriormente, a *célula social*. «La empresa en su propuesta teórica es antes que nada célula social que no debe prescindir de su responsabilidad social empresarial y ambiental» (Suárez, 2014a, p. 62). La teoría neopatrimonialista, entonces, cimienta relaciones lógicas, principios y postulados contables encaminados al entendimiento universal. En la interpretación de Suárez (2014a), «la empresa es una célula social, cuyo fin último es el mantenimiento de la sociedad y la defensa de instituciones para el desarrollo humano y sustentable» (p. 73).

La prosperidad social es el fin principal del neopatrimonialismo; es la búsqueda del equilibrio social como satisfacción plena de las necesidades humanas, a través de las células sociales u organizaciones. En esta concepción, «el patrimonio es una forma de vinculación con el entorno social y ambiental» (Suárez, 2012, p. 152). La participación de la contabilidad en este proceso se convierte en capital fundamental de la prosperidad social. «O próprio conceito de prosperidade, o Neopatrimonialismo o construiu genericamente, tendo em vista a célula social; quer seja esta uma empresa, quer instituição, mas desde que tendo por efeito uma plena, permanente e progressiva satisfação da necessidade» (Lopes de Sá, 2002, p. 53).

A su vez, esta teoría comprende que no existe prosperidad social, ni eficacia social, ni satisfacción de las necesidades organizacionales, sin que el patrimonio se encuentre en equilibrio, en armonía con todas las relaciones y funciones lógicas que de él se desprenden. «Estabilidade patrimonial é o estado harmônico

de coexistencia dos elementos da riqueza das células sociais, compatível com a eficácia da finalidade da atividade aziendal» (Lopes de Sá, 2002, p. 253).

Lo que ocurre en el ambiente exógeno en el cual la hacienda se inserta (social, económico, político, ecológico, científico, etc.) influye sobre el comportamiento de aquélla y debe inspirar la acción humana (administrativa o no). Lo que ocurre en el ambiente endógeno en el cual el patrimonio se inserta como riqueza, influye sobre su comportamiento. Debe existir una armonía entre lo Exógeno, lo Endógeno y el Patrimonio. (Lopes de Sá, 1992b, p. 20).

Hoy día, se han empezado a formar las bases de una teoría *posneopatrimonialista* en Brasil, con múltiples adeptos en el contexto occidental. Aquí los avances en medición y en el cálculo de la prosperidad social pueden llegar a ser más robustos, con mayor sustento lógico y con la contextualización de un siglo globalizado e incierto, dificultades para la socialidad entre células y con mayores retos para el ambiente exógeno. En efecto, es claro que esta es una alternativa al pensamiento dominante de la contabilidad anglosajona.

## DIMENSIÓN SOCIAL DEL NEOPATRIMONIALISMO

La riqueza o patrimonio está inserto en la hacienda.  
 La hacienda está inserta en su mercado.  
 El mercado de la hacienda está inserto en la sociedad.  
 La sociedad está contenida en el planeta.

LOPES DE SÁ (1992a, p. 23).

La doctrina neopatrimonialista del profesor Lopes de Sá no desarrolló una subteoría sobre el patrimonio social, cultural o ambiental, que discriminara aspectos técnicos y procedimentales de esta relación. Pero ello no es óbice para comprender la dimensión y el valor social inmerso en la teoría neopatrimonialista. El patrimonio organizacional, la concepción amplia de riqueza en Lopes de Sá y, sobre todo, la función social, la prosperidad social y de socialidad, como principio de la teoría patrimonial, esbozan una línea de asimilación de las relaciones intersubjetivas y su importancia en el devenir social y el desarrollo de las necesidades humanas. Sin estos elementos el patrimonio no logra representar la eficacia social. Las células sociales, como aquellas parcelas de interacción compleja en la lógica patrimonial, guardan una estrecha relación con la dinámica

estatal, social, ambiental y cultural, y Lopes de Sá lo clarificaba en cada una de sus obras o artículos, ya que el control de la existencia/riqueza denota relaciones más allá de lo económico.

Pensar entonces en el equilibrio del patrimonio, la armonía socioeconómica de las células sociales, es también pensar en el equilibrio social, en su equidad y prosperidad. Son relaciones endógenas y exógenas del patrimonio organizacional las que generan condiciones intrínsecas para sintonizar las relaciones entre el Estado, la sociedad, las células sociales —entendidas modernamente como organizaciones en sentido amplio— y el ambiente. En esa vía, la teoría neopatrimonialista muestra respeto por la naturaleza y las relaciones sociales.

«El significante portugués *socialidade* se refiere a la medición física de la capacidad de interacción social de la empresa» (Suárez, 2014b, p. 238), y ello es un elemento clave para comprender los objetivos de una organización por fuera del paradigma de la utilidad. De igual manera, es claro que en su teoría no hay una discusión posmoderna sobre las estructuras de dominación, exclusión y poder entre las células sociales, que la sociología contemporánea podría criticar, pero que el neopatrimonialismo asimila desde la lógica del equilibrio patrimonial.

Es innegable el compromiso que Lopes de Sá tenía con la sociedad y con la responsabilidad empresarial. Su obra es un fiel manifiesto de la convergencia entre ética, visión empresarial, epistemología contable y holística académica. Su legado académico aún es la punta del iceberg, ya que la complejidad y sistematicidad de su teoría estará disponible para el aprendizaje de futuras generaciones. Su constructo académico es de los más prominentes de Brasil, y quizá por eso ha estado inmerso en la encrucijada del sometimiento al «olvido académico», producto de la globalización, la estandarización contable, la posible envidia hacia su obra y la incomprensión epistemológica de múltiples colegas. Empero, su calidad y aporte a la contabilidad siempre lo destacará y estará por encima de críticas malintencionadas.

«Contabilidade e informação contábil não são conceitos idênticos, nem equivalentes» (Lopes de Sá, 2009b). Esta es una importante afirmación del neopatrimonialismo, porque si la concepción financiera de la contabilidad anglosajona y el paradigma de la utilidad percibe la contabilidad como una técnica instrumental organizacional y una métrica del capital, su base epistemológica está en la metodología empleada para la información contable, información de índole exclusivamente financiera. La evidencia conceptual de Lopes de Sá muestra que

su afirmación recae en que la contabilidad no solo es la información financiera, sino el patrimonio organizacional, que así como la contabilidad no son normas, tampoco es información financiera, sino una representación socioeconómica micro-macro de la interacción interna y externa de las células sociales en equilibrio, dirigida a la eficacia social.

De la suma de las eficacias sociales viene la «prosperidad social», el neopatrimonialismo contable se basa en la filosofía del respeto del Estado y de todos los intereses del patrimonio individual y sus relaciones, es decir, busca la armonía y la conciliación. (Lopes de Sá, 2012b, p. 186).

La tradicional noción de empresa es comprendida como *organización* o *célula social* en la teoría de Lopes de Sá. Así mismo, la idea de patrimonio en su teoría es amplia, abarcadora, dinámica y compleja; sobrepasa la tradicional y estática visión de «conjunto de derechos, capital y obligaciones». Es decir, no se trata de la propiedad o tenencia asociada a los bienes, sino de la eficacia social de la riqueza entendida como patrimonio o fenómeno patrimonial. «El patrimonio no se mueve por sí mismo, sino sobre la base de agentes y que no basta tener consistencia sobre lo que aconteció o va a acontecer con la riqueza, sino básicamente sobre lo que hace acontecer la transformación» (Lopes de Sá, citado en Stevens, 2003, p. 25).

Esta perspectiva es mucho más amplia, porque ubica al bienestar, entendido como eficacia de la estructura social, como noción patrimonial. De este modo direcciona el fin de la contabilidad, en la perspectiva weberiana, como la satisfacción de las necesidades sociales de los agentes involucrados en el fenómeno patrimonial, en los involucrados en la *azienda*, en sentido amplio. Un patrimonio entendido como *morada común*, como ese sitio de real importancia social, y no como la asignación de propiedad a la existencia métricamente cuantificable, ya es un acto transformador que amplía el diámetro y la profundidad de la comprensión de los hechos contables, y dispone lo social por encima de lo económico. «Os fenómenos contábeis implicam sobre todo a sociedade» (Fonseca, Gusmão, Ribeiro & Macedo, 2008, p. 45).

Lopes de Sá, en los grandes grupos de relaciones lógicas (1992a, p. 19), enunció las relaciones lógicas ambientales como las externas al patrimonio. Con esto se entiende que «la riqueza o patrimonio está inserto en la hacienda; la hacienda está inserta en su mercado; el mercado de la hacienda está inserto en la sociedad; la sociedad está contenida en el planeta» (p. 23). El relacionamiento

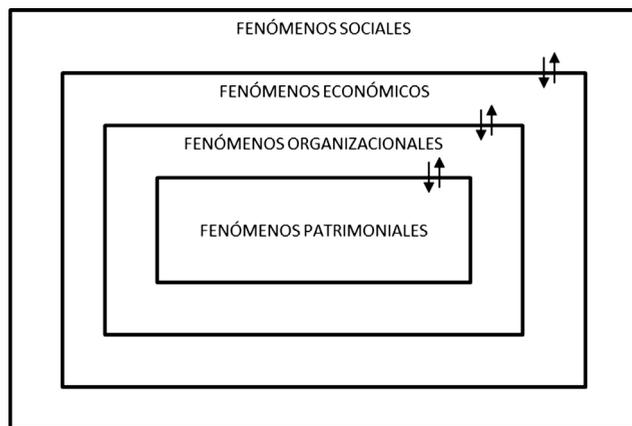
que hace el profesor Lopes es loable porque considera lo exógeno a las células sociales, y a pesar de mencionar aspectos ambientales y ecológicos, se percibe cierto centralismo a la dinámica económica, donde esta relación puede entenderse como un análisis de contexto más que una preocupación de impacto social. No es lo mismo pensar en la afectación social organizacional debido a lo externo, que analizar el impacto externo que genera la dinámica organizacional. En este, la teoría neopatrimonialista apenas esboza los impactos contrapartitas de la relación organización-entorno. De allí que más adelante, debido a la materialidad sustantiva de validación teórica, se considera una abstracción hablar de «patrimonio social» como un agregado macro de todas las organizaciones porque no es palpable como el patrimonio organizacional (1992a, p. 41).

En este orden de ideas, por ejemplo, hacia finales del siglo XX, Lopes de Sá (1997c, p. 12) indicó que las relaciones ambientales son la gestión, el personal, lo ecológico, lo social, lo mercadológico, lo político y lo científico-tecnológico, pero que estas pueden ser genéricas y afectar a todo un país, diferente a una relación ambiental como la inflación, que siendo externa puede ser analizada de forma particular. Allí es claro que la visión ambiental del neopatrimonialismo es más cercana a lo no organizacional que a la esfera sociológica, ecológica o culturalista, propiamente enunciada en la contemporaneidad, pero que igual es reconocida por esta doctrina. De *factum*, esta visión patrimonial es diagonalmente opuesta a la lógica internacional emanada de IASB e IFAC, donde el patrimonio es cálculo residual de la relación entre activos y pasivos, lo cual es una visión miope de la perenne concepción y amplitud de lo patrimonial.

La contabilidad es un saber comprometido con la eficacia social que mide, valora, revela y representa el desempeño económico, social y ambiental de las organizaciones. El objetivo de la contabilidad, en sentido político y cultural es, al decir de Jesús A. Suárez, la eficacia social de la representación contable que, como en un espejo, reconoce la verdad por correspondencia de las más nobles expresiones del espíritu contable.

La figura 1 representa la dimensión social del neopatrimonialismo, partiendo de una base patrimonial-organizacional en la escala microorganizacional, como el centro de la esfera social y sus relaciones e interacciones con otros cuerpos del universo. Se destaca que el neopatrimonialismo disponga los fenómenos sociales como superestructura de la vida (Nepomuceno, 2019. p. 160), con lo cual se ancla necesariamente su teoría a una formulación filosófico-sociológica de la interacción de los fenómenos patrimoniales de la contabilidad.

Es finalmente la última categoría (representada en las funciones patrimoniales de generación de valor agregado social), la que se puede constituir en la función o subsistema de funciones objetivo de optimización, logrando la integración global del sistema representado y su equilibrio general. (Avellaneda & Ortiz, 2012, p. 280).



**Figura 1.** Interacción de los fenómenos  
Fuente: Lopes de Sá (1987, p. 83)

La eficacia social, según Melo (2011, p. 71), se consigue con la plena satisfacción de todos los sistemas integrados a la noción de *patrimonio*; no solo una parte, sino también un todo integrado, al estilo de Blaise Pascal, donde no se puede entender una parte sin entender el todo.

En trabajos recientes, se ha afirmado que desde las concepciones contamétricas —una categoría aún en construcción y puesta en práctica— se pueden explicar científicamente las dinámicas patrimoniales desde una concepción social (Avellaneda & Ortiz, 2012, p. 284). No obstante, la esfera de lo social es más amplia que lo directamente relacionado con lo humano, su bienestar y la distribución de su riqueza. Por tanto, es prematuro asignar la total exégesis de lo social en lo patrimonial, ya que la transformación de la dinámica sociohumana es progresiva y compleja; así que es un constante reto profesional para asimilar la idea de equilibrio y representación holística.

Los pilares teóricos de la sociología moderna, y en general de las ciencias sociales amplias, parten de la pertinencia científica frente a la emergencia social del presente siglo —concentración de riqueza, inequidad y exclusión a escala global—. La misión social de la ciencia entra en debacle cuando los problemas

estructurales del mundo no son resueltos. Entre las diversas ramas sociológicas, la teoría funcionalista, marxista o comprensiva, se evoca la necesidad de impactar la comunidad, controlándola, comprendiéndola o transformándola.

Al buen entender del neopatrimonialismo en Rodrigo Chaves da Silva, y tomando sus enseñanzas en la relación contabilidad-ambiente-neopatrimonialismo, es claro que la suma de las eficacias patrimoniales lleva a la suma de la eficacia organizacional, y por tanto se llega a la eficacia social, que en derivación es satisfacción de las necesidades humanas; una especie de interacción consecucional lineal de plenitud del ser y sus organizaciones, que en el neopatrimonialismo es «socialidad» y prosperidad social.

## CONCLUSIONES

El patrimonialismo, el neopatrimonialismo y los postulados posneopatrimoniales han pensado la epistemología y la teoría de la contabilidad como un saber inmerso en la sociedad, cuya función es aportar al bienestar social más que al económico. De este modo, ubica a la organización y al patrimonio como las células interactuantes de la estructura social y sus agentes. Sus constructos científicos son eslabones de alto impacto para un campo de conocimiento emergente como la contabilidad, debido a la rigurosidad, sistematicidad y lógica científica de sus argumentos teóricos.

Luego de desarrollar un análisis sociológico comprensivo acerca de la categoría y dimensión social del neopatrimonialismo en Antônio Lopes de Sá, queda clara la solidez e intencionalidad de sus argumentos en la relación contabilidad-sociedad. Una exégesis de su obra retroalimenta la importancia de vincular disímiles actores sociales a la realidad contable, y genera múltiples enseñanzas sobre el valor de la equidad (vista como equilibrio patrimonial) en torno a la riqueza para la felicidad humana (eficacia y prosperidad social).

El desarrollo científico de la contabilidad como saber social se ve fortalecido con la propuesta teórica neopatrimonialista en entornos de maduración cognitiva frente a los desafíos normativos y conceptuales foráneos. El devenir social, organizacional y profesional podría beneficiarse con la apropiación conceptual y empírica del neopatrimonialismo y su dimensión amplia de lo social, más que la tradicional especulación rentística, crematística y financierizada de la tradición contable anglosajona, y velar por una contabilidad más cercana a las realidades locales y las necesidades socioorganizacionales.

## REFERENCIAS

- Amaral, M. A. (2002). *Evolução doutrinária científica da contabilidade no Brasil*. Documento procedente del IX Congreso Portugués de Contabilidade. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Recuperado de [http://www.peritoscontabeis.com.br/trabalhos/ev\\_dout\\_cient\\_contab\\_br-9\\_cpc.pdf](http://www.peritoscontabeis.com.br/trabalhos/ev_dout_cient_contab_br-9_cpc.pdf)
- Arias, J. D. (2017). Ecología política: desafíos de la contabilidad frente a la justicia ambiental. *En-Contexto*, 5(6), 303-326.
- Avellaneda, C. A., & Ortiz, J. J. (2012). Explicación contamétrica de las dinámicas patrimoniales desde una concepción social. *Criterio Libre*, 10(17), 259-286. DOI: <https://doi.org/10.18041/1900-0642/criteriolibre.2012v10n17.1151>
- Cano, V. (2018). Elementos conceptuales para valorar el patrimonio cultural. Construcción de un corpus necesario. *Revista Científica General José María Córdova*, 16(23), 109-124.
- Chaves da Silva, R. A. (2015). Existe a estática patrimonial? *Contabilidade y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable, Contabilidad y Auditoría*, 41(21), 33-68.
- Chaves da Silva, R. A. (2018). Doutrina e escola brasileira do neopatrimonialismo. *Revista Colombiana de Contabilidad*, 6(11), 27-34.
- Chua, W. F. (1986). Desarrollos radicales en el pensamiento contable. En M. Gómez & C. M. Ospina (Eds.). *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas* (pp. 37-78). Medellín: Universidad de Antioquia y Universidad Nacional de Colombia.
- Domingues, C. J. & Lopes de Sá, A. (2010). Dr. Antônio Lopes de Sá. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 183, 6-13.
- Fonseca, J. C., Gusmão, J. E., Ribeiro, J. F. & Macedo, M. M. (2008). Teoria das funções sistemáticas do patrimônio aziendal: uma investigação empírica sobre os indicadores de duas empresas de aviação civil. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 3(2), 44-63.
- Lopes de Sá, A. (1959). *O equilíbrio do capital das empresas*. Belo Horizonte: Estabelecimentos Gráficos Santa Maria.
- Lopes de Sá, A. (1965). *Teoria do capital das empresas*. Río de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas.
- Lopes de Sá, A. (1987). *Introdução à ciência da contabilidade*. Río de Janeiro: Tecnoprint.
- Lopes de Sá, A. (1988). *Teoria das funções sistemáticas; teoria das interações; teoria dos campos de fenômenos patrimoniais*. Documento procedente del XIII Congresso Brasileiro de Contabilidade, Cuiabá, Brasil.
- Lopes de Sá, A. (1990). Introdução à teoria das funções sistemáticas do patrimônio. *Cuadernos Aragoneses de Economía*, 15, 155-180.
- Lopes de Sá, A. (1992a). Fundamentos lógicos de la teoría de las funciones sistemáticas del patrimonio hacendal. *Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales*, 16(23), 13-45.
- Lopes de Sá, A. (1992b). *Teoria geral do conhecimento contábil: lógica do objeto científico da Contabilidade*. Belo Horizonte: IPAT-UNA.
- Lopes de Sá, A. (1995a). *Princípios fundamentais de contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Lopes de Sá, A. (1995b). Autonomía y calidad científica de la contabilidad. *Técnica Económica: Administración y Dirección de Empresas*, 153, 20-25.

- Lopes de Sá, A. (1997a). *Teoría general del conocimiento contable. Lógica del objeto científico de la contabilidad*. Madrid: Instituto Nacional de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Lopes de Sá, A. (1997b). *História geral e das doutrinas da contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Lopes de Sá, A. (1997c). Información, teoría científica y normas contables. *Contabilidad y Auditoría*, 3(6), 1-16.
- Lopes de Sá, A. (2002). A nova realidade contábil e a concepção científica do neopatrimonialismo como ação intelectual além da inteligência artificial. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 133, 46-55.
- Lopes de Sá, A. (2007). Professor Armando Aloe, um ícone na história da contabilidade do Brasil. *Prof. Antônio Lopes de Sá*. Recuperado de [http:// antoniolopesdesa.com.br/artigos/historial/](http://antoniolopesdesa.com.br/artigos/historial/)
- Lopes de Sá, A. (2008) Teoria contábil da socialidade e contabilidade social (constructos lógicos gerais e específicos). *CRCBA*. Recuperado de [http://www.crcba.org.br/boletim/artigos/socialidade\\_e\\_contabilidade\\_social.pdf](http://www.crcba.org.br/boletim/artigos/socialidade_e_contabilidade_social.pdf)
- Lopes de Sá, A. (2009a). *Tecnologia contábil contemporânea: a contabilidade pós-moderna*. Curitiba: Juruá Editora.
- Lopes de Sá, A. (2009b). Realidade sobre Normas Internacionais de Contabilidade. *Administradores.com*. Recuperado de <http://www.administradores.com.br/artigos/tecnologia/realidade-sobre-normas-internacionais-de-contabilidade/322771>
- Lopes de Sá, A. (2010a). Alisamento de resultados e normas internacionais de contabilidade. *Prof. Antônio Lopes de Sá*. Recuperado de <http://antoniolopesdesa.com.br/artigos>
- Lopes de Sá, A. (2010b). *Normas Internacionais em Contabilidade: análise, crítica introdutório, geral e específica*. Curitiba: Juruá.
- Lopes de Sá, A. (2012a). *Consultoria e análise contábil*. Curitiba: Juruá.
- Lopes de Sá, A. (2012b). *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Lopes de Sá, A. & Lopes de Sá, A. M. (1983). *Dicionário de contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Melo, A. (2011). O neopatrimonialismo contábil como caminho competente para a construção da prosperidade social. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 191, 61-75.
- Nepomuceno, V. (2008). *Teoria da contabilidades*. Curitiba: Juruá.
- Nepomuceno, V. (2019). Antônio Lopes de Sá, filósofo de la contabilidad. *Revista Científica General José María Córdova*, 17(25), 149-175.
- Stevens, C. E. (Ed.). (2003). *A contabilidade sob o enfoque neopatrimonialista*. Rio Grande do Sul: Editora Unijuí.
- Suárez, J. A. (2014a). En busca de la eficacia social de la representación contable. Una recensión semiótica de la sociedad arcaica a la sociedad capitalista. *Teuken Bidikay*, 5(5), 55-76.
- Suárez, J. A. (2014b). La eficacia social de la representación contable en Lopes de Sá. *Criterio Libre*, 12(20), 225-246. DOI: <https://doi.org/10.18041/1900-0642/criteriolibre.2014v12n20.237>
- Suárez, S. A. (2012). Fundamentos filosóficos científicos de la teoría neopatrimonialista de la contabilidad. *Saber, Ciencia y Libertad*, 7(2), 145-157. DOI: <https://doi.org/10.18041/2382-3240/saber.2012v7n2.1859>



## Apéndice

---

### **Muestra de un diccionario técnico contable del neopatrimonialismo**

**Jesús Alberto Suárez Pineda**



## CARACTERÍSTICAS DEL DICCIONARIO

1. **ENTRADAS.** El orden alfabético de una entrada está determinado por la letra inicial de la primera palabra de la entrada cuando hay más de una palabra.
2. **ACEPCIONES.** Cada acepción está diferenciada y numerada, siguiendo un orden que va desde la de uso más extendido hasta la más especializada.
3. **EJEMPLOS.** Al final de cada definición, y siempre que se ha considerado necesario, aparece un ejemplo en letra cursiva que sirve para ilustrar los diferentes matices de una acepción dentro de una misma entrada.
4. **ABREVIATURAS.** Las abreviaturas que comienzan por mayúscula corresponden a ciencias, técnicas, artes y otras actividades.
5. **CATEGORÍA GRAMATICAL.** Es la información que sigue a una entrada. Especifica si una palabra o acepción funciona como adjetivo (adj.), sustantivo (s.), verbo (v.), pronombre (pron.), o como locución adjetiva (loc. adj.), locución adverbial (loc. adv.), locución preposicional (loc. prep.). De la misma manera, se señala si tiene género masculino (m.), femenino (f.), ambiguo (m./f.) o neutro (n.).
6. **CÓDIGO TEMÁTICO.** Siempre que se ha creído pertinente, se ha completado la información de una acepción con un código temático que ayuda a situarla en un campo concreto de las ciencias, las tecnologías y las técnicas, o en el lenguaje especializado.
7. **NIVEL DE USO.** Cuando se ha considerado oportuno, se ha indicado si una palabra tiene un uso particular en el lenguaje contable del neopatrimonialismo. Para ello se han utilizado las siguientes etiquetas:  
admin. (lenguaje administrativo);  
neopat. (lenguaje neopatrimonialista);  
téc. (técnico).

## CÓDIGOS TEMÁTICOS

Estudios organizacionales	Estadística	Lógica
Administración	Ética	Matemáticas
Comercio	Filosofía	Política
Contabilidad	Física	Sicología
Derecho	Historia	Sistemas
Ecología	Industria	Sociología
Economía	Informática	

## ABREVIATURAS EMPLEADAS EN EL DICCIONARIO

adj.	Adjetivo
admin.	Lenguaje administrativo
Admón.	Administración
adv.	Adverbio/verbal
c.	Se lee <i>circa</i> ( <i>aproximadamente, en torno a</i> , ante número que indica año).
Com.	Comercio
Cont.	Contabilidad
Der.	Derecho
Eco.	Ecología
Econ.	Economía
ed.	Se lee ‘edición’, ‘edición’, ‘editado por’.
ej.	Ejemplo
EOrg.	Estudios organizacionales
esp.	Español
Estad.	Estadística
Étic.	Ética
f.	femenino/nombre femenino
Fil.	Filosofía
Fís.	Física
gr.	Griego
Hist.	Historia
Ind.	Industria
Inf.	Informática
ing.	Inglés, inglesa
it.	Italiano
lat.	Latín
loc.	Locución
Lóg.	Lógica
m.	Masculino/nombre masculino
Mat.	Matemáticas
n.	Neutro

pl.	Plural
Polít.	Política
port.	Portugués
pron.	Pronombre
s.	Sustantivo
Sicol.	Sicología
sing.	Singular
Sist	Sistemas
Sociol.	Sociología
téc. n.	Técnico
v.	Verbo/verbal

## SIGNOS EMPLEADOS EN EL DICCIONARIO

- En la definición:* Encierra el equivalente en portugués de la entrada definida, o aclara el origen de una palabra extranjera. Por ejemplo: *azienda* (Voz italiana).
- ( ) También encierra una aclaración del término con que se ha definido. Por ejemplo: *individual*, en la acepción segunda: Empresa individual o unipersonal (aquella cuyo patrimonio pertenece a una sola persona).
- [ ] *En la definición:* Señala el elemento que no corresponde realmente al contenido de la entrada definida, sino al contexto gramatical o etimológico de esta en el enunciado, como, por ejemplo: *azendal* [adj. sing. en port. técn.; pl. *aziendais*].
- “ Indica el significado de una palabra. Por ejemplo: *azienda*, en italiano, significa ‘ente económico’, ‘empresa’
- < Indica ‘procedente de’. Por ejemplo: *azienda* < it. *aziendale* ‘de la/una empresa’.
- > Indica ‘evolucionado a’.
- Remite al término o a la acepción que se indican.
- = Introduce un sinónimo. A cada acepción, y siempre que ha sido posible, se le ha otorgado uno o más sinónimos que se ajustan a la definición correspondiente.
- ≠ Introduce un antónimo, siguiendo los mismos criterios que con los sinónimos.
- | Indica fin de la definición y comienzo de un ejemplo.

## A

## ACIN

(Acrónimo en port.téc. -esp.téc. de [A]ssociação [C]ientífica [I]nternacional do [N]eopatrimonialismo, que equivale a [A]sociación [C]ientífica [I]nternacional del [N]eopatrimonilismo). Conjunto de investigadores o instituciones de investigación para el avance de la ciencia contable, afectos a la escuela neopatrimonialista. → NEOPATRIMONIALISMO.

*administração* (Voz portuguesa.) s. f. → ADMINISTRACIÓN.

**administración** (*administração*) s. f. EOrg. → FENÓMENO (tercera acepción).

1 Rama de los estudios organizacionales → ESTUDIOS ORGANIZACIONALES.

2 Ciencia que estudia el gobierno de una organización.

*azienda* (Voz italiana.) s. f. en it.-port. → ORGANIZACIÓN; CÉLULA SOCIAL; HACIENDA. [Italianismo introducido por Lopes de Sá en el port. técn. contable del neopatrimonialismo: *azienda*, en italiano, significa ‘ente económico’, ‘empresa’. Por ej.: *azienda agricola* ‘empresa agropecuaria’, *azienda commerciale* ‘empresa comercial’, *azienda industriale* ‘empresa industrial’].

1 Dicho de una organización (empresa o entidad de cualquier naturaleza).

2 célula social.

3 Entidad (compuesta de personas y de bienes que trabajan juntas para alcanzar un fin determinado).

*azienda civil* (expresión portuguesa.) Cont. Sociedad civil. → CIVIL.

*azienda coletiva* (expresión portuguesa.) Cont. Sociedad colectiva. → COLECTIVA.

*azienda comercial* (expresión portuguesa.) Cont. Empresa comercial. → COMERCIAL.

*azienda dependente* (expresión portuguesa.) Cont. Empresa dependiente. → DEPENDIENTE.

*azienda independente* (expresión portuguesa.) Cont. Empresa principal, empresa matriz o casa matriz. → MATRIZ.

*azienda individual* (expresión portuguesa.) Cont. Empresa individual o unipersonal. → INDIVIDUAL.

*azienda multipla* (expresión portuguesa.) Cont. Empresa múltiple. → MÚLTIPLE.

*azienda particular* (expresión portuguesa.) Cont. Empresa particular. → PRIVADA.

**azenda pública** (expresión portuguesa.) Cont. Empresa pública. → PÚBLICA.

**azenda unitária** (expresión portuguesa.) Cont. Empresa unitaria. → UNIPERSONAL.

**aziendal** (Voz portuguesa de origen italiano.) adj. m./f. en port. técn. [sing. *aziendal* < it. *aziendale* ‘de la/una empresa’; ‘empresarial’; pl. *aziendais* ‘empresariales’] → AZIENDA. Este calificativo es un italianismo introducido al port. técn. del neopatrimonialismo por Antônio Lopes de Sá.

1 de la/una organización u organizacional, de la/una célula social;

2 de la/una empresa o empresarial.

## C

**célula social** (*célula social*) → AZIENDA. Organización (empresa o institución de cualquier naturaleza). Término acuñado por Antônio Lopes de Sá como equivalente de «azienda».

**civil** (*[azienda] civil*) adj. f. → ORGANIZACIÓN (tercera acepción).

1 Dicho de una organización, criterio de clasificación de una empresa en cuanto al objeto.

2. Sociedad civil (contrato privado de colaboración entre dos o más personas que desean realizar conjuntamente una actividad con ánimo de lucro). ≠ empresa comercial → COMERCIAL.

**colectiva** (*[azienda] coletiva*) adj. f. → ORGANIZACIÓN (tercera acepción).

1 Dicho de una organización, criterio de clasificación de una empresa en cuanto a la estructura jurídica: aquella cuyo patrimonio pertenece a un grupo de personas.

2 Sociedad colectiva (aquella que desarrolla una actividad mercantil bajo una razón social, con la peculiaridad de que los socios responden de forma subsidiaria del cumplimiento de las deudas sociales de manera personal, ilimitada y solidariamente). → INDIVIDUAL.

**comercial** (*[azienda] comercial*) adj. f. → ORGANIZACIÓN (tercera acepción).

1 Dicho de una organización, criterio de clasificación de una empresa en cuanto al objeto.

2 Empresa comercial (aquella que se dedica a la compra y venta de productos y se rige por el código de comercio). ≠ empresa civil → CIVIL.

**contabilidad** (*contabilidade*) s. f. EOrg. → FENÓMENO (tercera acepción).

- 1 Rama de los estudios organizacionales → ESTUDIOS ORGANIZACIONALES.
- 2 Ciencia que estudia el patrimonio de una organización.
- 3 Estudio de los fenómenos que suceden con la riqueza administrada.

## D

**dependiente** (*[azienda] dependente*) adj. f. → ORGANIZACIÓN (tercera acepción).

- 1 Dicho de una organización, criterio de clasificación de una empresa en cuanto a la naturaleza económica.
- 2 Empresa dependiente (aquella que depende económicamente de otra. empresa controlada, filial, agencia o sucursal; ≠ empresa principal, empresa matriz o casa matriz. → MATRIZ.

## E

**economicidade** → PERDURABILIDAD.

**eficacia** (*eficácia*) s. f. → EFICAZ.

- 1 Capacidad para producir el efecto deseado.
- 2 *Eficacia de una función*. Su capacidad para anular una necesidad, es decir, satisfacerla.
- 3 *Eficacia de una resultante*. Resultado final de la eficacia de una función.

**eficacia social** (*sociabilidade*) Función básica de la TEOFUNSIPO (véase) de António Lopes de Sá. → ELASTICIDAD, ESTABILIDAD, INVULNERABILIDAD, LIQUIDEZ, PERDURABILIDAD, PRODUCTIVIDAD, RENTABILIDAD.

**eficaz** (*eficaz*) adj. → EFICACIA.

- 1 Que produce el efecto esperado. | = efectivo; ineficaz.
- 2 *Finalidad eficaz*: aquella que anula necesidad.
- 2 *Resultante eficaz*: aquella que anula necesidad.

**elasticidad** (*elasticidade*) Función básica de la TEOFUNSIPO (véase) de António Lopes de Sá. Véase EFICACIA SOCIAL, PRODUCTIVIDAD, ESTABILIDAD, INVULNERABILIDAD, LIQUIDEZ, PERDURABILIDAD, RENTABILIDAD.

**elasticidade** → ELASTICIDAD.

**empresa** (*empresa*) → AZIENDA → ESTUDIOS ORGANIZACIONALES. Lopes de Sá restringe este término a empresa con ánimo de lucro. → ENTIDAD. Es decir, se trata de un aspecto de clasificación de las *aziendas* u organizaciones, cuando el patrimonio se aplica para la obtención de lucro.

**entidad** (*entidade*) → AZIENDA. Empresa sin ánimo de lucro. Es decir, se trata de un aspecto de clasificación de las *aziendas* u organizaciones, cuando el patrimonio se aplica solo a la satisfacción de necesidades humanas sin fines lucrativos. Por ej.: religioso, moral, cívico, literario, deportivo, científico, etc. → EMPRESA.

*entidade* → ENTIDAD.

**estabilidad** (*estabilidade*). Función básica de la TEOFUNSIPO (véase) de Antônio Lopes de Sá. Véase EFICACIA SOCIAL, PRODUCTIVIDAD, ELASTICIDAD, INVULNERABILIDAD, LIQUIDEZ, PERDURABILIDAD, RENTABILIDAD.

*estabilidade* → ESTABILIDAD.

**estudios organizacionales** (*estudos das aziendas*) EOrg. → FENÓMENO (tercera acepción).

1 TEORÍA GENERAL DE LAS ORGANIZACIONES. Postura defendida por Gino Zappa, para quien sí es posible abarcar su estudio en una única ciencia, de suerte que la división es tan solo una cuestión de taxonomía, según los alcances particulares de esa gran ciencia o teoría general. Algunos de sus discípulos piensan que el fin de la contabilidad se restringe solo a la revelación de los hechos económicos, y que formaría parte de un campo más amplio como el de la economía de la empresa. Por tanto, conviene integrar los conocimientos sobre la base de ciencias autónomas que aborden, de manera particular, el estudio de los diversos fenómenos patrimoniales, según su naturaleza.

2 CIENCIAS DE LA ORGANIZACIÓN. Postura defendida por Vincenzo Masi (1942), con el sentido de estudios científicos de las organizaciones (p. 44), que estaría conformado más bien por un conjunto de interdisciplinas, cada una de las cuales tiene su propio objeto de estudio relacionado con los fenómenos patrimoniales que ocurren en el campo de las organizaciones, y no por una única ciencia con sus subdivisiones. Lopes de Sá, quien sigue a Masi y objeta a Zappa, aduce que —dada la gran inmensidad y variedad de las organizaciones en el mundo social— no es posible abarcar su estudio en una única ciencia. Así, pues, para Masi y Lopes de Sá el término *agendologia* podría referirse, con mayor propiedad, a un sistema de ciencias, al que pertenecerían la administración, la teoría de la organización y la contabilidad. Dicho en otras palabras, esta nueva disciplina podría denominarse con propiedad «estudios organizacionales».

## F

*fazenda* → HACIENDA.

**fenómeno** (*fenômeno*) Fil.

1 Hecho, acontecimiento, realidad vivida.

2 Fenómeno patrimonial. Hecho patrimonial. Los fenómenos que ocurren en una organización son de muy diversa naturaleza; unos pertenecen al ámbito de las personas; otros, al de los bienes. Es tan grande la cantidad de organizaciones en el mundo social que no es posible comprender su estudio en una única ciencia, de suerte que existen diversas ciencias autónomas que los estudian, según la naturaleza de los fenómenos patrimoniales.

3 Ciencias que se ocupan de los fenómenos patrimoniales: → ADMINISTRACIÓN; → TEORÍA DE LA ORGANIZACIÓN; → CONTABILIDAD.

**función directiva** (*função diretiva*) admin. Función propia de los órganos directivos que providencian la realización de una idea, expidiendo órdenes y orientaciones para que todo se desarrolle (acción directiva). → ORGANIZACIÓN (cuarta acepción).

**función ejecutiva** (*função executiva*) admin. Función propia de los órganos ejecutivos que cumplen las órdenes (acción ejecutiva). → ORGANIZACIÓN (cuarta acepción).

**función volitiva** (*função volitiva*) admin. Función propia de los órganos volitivos que tienen la acción de voluntad o de poder para determinar que se ejecute una acción (acción volitiva o deliberativa). → ORGANIZACIÓN (cuarta acepción).

**funciones** (*funções*) En el contexto de la TEOFUNSIPO (véase), dicho de las funciones ejercidas por los medios patrimoniales. Según Lopes de Sá, todo medio patrimonial ejerce las funciones propias de cada uno de los ocho sistemas de funciones del patrimonio de una organización: *a*) sistemas *básicos* (liquidez, rentabilidad, sustentabilidad, perdurabilidad); *b*) sistemas *auxiliares* (productividad y protección), y *c*) sistemas *complementarios* (elasticidad y eficacia social). Véanse estos términos. Del grado de realización de tales funciones depende la eficacia o ineficacia social del sistema de funciones patrimoniales. → ORGANIZACIÓN.

*funções* → FUNCIONES.

## H

**hacienda** (*fazenda*) → AZIENDA [del lat. *facienda*, pl. n. del gerundivo de *facere*, lo que ha de hacerse] s. f.

1 Finca agrícola, vereda.

2 Fisco: bienes pertenecientes al Estado: Hacienda Pública.

3 Conjunto de organismos destinados a la administración de la Hacienda Pública. Por ej.: Ministerio de Hacienda.

## I

**individual** (*[azienda] individual*) adj. f. → ORGANIZACIÓN (tercera acepción).

1 Dicho de una organización, criterio de clasificación de una empresa en cuanto a la estructura jurídica.

2 Empresa individual o unipersonal (aquella cuyo patrimonio pertenece a una sola persona). → COLECTIVA.

**invulnerabilidad** (*invulnerabilidade*) Función auxiliar de la TEOFUNSIPO (véase) de Antônio Lopes de Sá. Véase EFICACIA SOCIAL, PRODUCTIVIDAD, ELASTICIDAD, ESTABILIDAD, LIQUIDEZ, PERDURABILIDAD, RENTABILIDAD.

*invulnerabilidad* → INVULNERABILIDAD.

## L

**liquidez** (*liquidez*) Función básica de la TEOFUNSIPO (véase) de Antônio Lopes de Sá. Véase EFICACIA SOCIAL, PRODUCTIVIDAD, ELASTICIDAD, ESTABILIDAD, INVULNERABILIDAD, PERDURABILIDAD, RENTABILIDAD.

## M

**matriz** (*[azienda] independente*) adj. f. → ORGANIZACIÓN (tercera acepción).

1 Dicho de una organización, criterio de clasificación de una empresa en cuanto a la naturaleza económica.

2 Empresa matriz (aquella que no tiene ninguna dependencia económica de otra). Casa matriz, empresa principal; ≠ empresa dependiente → DEPENDIENTE.

**múltiple** (*[azienda] múltipla*) adj. f. → ORGANIZACIÓN (tercera acepción).

1 Dicho de una organización, criterio de clasificación de una empresa en cuanto a la localización.

**2** Empresa múltiple (la que ejerce sus actividades en dos o más establecimientos, siendo una la principal (o casa matriz) y las otras filiales (agencias o sucursales). Empresa compuesta; ≠ empresa unipersonal. → UNIPERSONAL.

## N

**neopatrimonialista** (*neopatrimonialista*) Corriente de pensamiento contable creada por Antônio Lopes de Sá.

## O

**organización** (*azienda*) → AZIENDA; CÉLULA SOCIAL

**1** Lo mismo que *azienda*, con el sentido de sistema organizado en que interactúan agentes sociales y medios patrimoniales para alcanzar un fin individual o colectivo, conforme a los fines supremos de la sociedad (Masi, 1942, p. 3; Lopes de Sá, A. & Lopes de Sá, A. M., 1995, p. 43). Por ej.: una entidad comercial, una industria, una empresa de transporte, un hospital, nuestro hogar, la alcaldía de una ciudad o municipalidad, porque cada una de estas organizaciones tiene una finalidad que alcanzar, de suerte que allí hay personas que se proveen de elementos materiales propios para conseguir esa finalidad. Las organizaciones, en sentido dinámico, originan una serie de hechos o fenómenos patrimoniales que contribuyen a la formación o desarrollo de una sociedad.

**2** Organización (empresa o entidad de cualquier naturaleza).

**3** Clasificación de una organización: → EMPRESA; ENTIDAD (en cuanto a su naturaleza); PRIVADA; PÚBLICA (en cuanto al sujeto); CIVIL; COMERCIAL (en cuanto a su objeto); INDIVIDUAL; COLECTIVA (en cuanto a su estructura jurídica); INDEPENDIENTE; DEPENDIENTE (en cuanto a su naturaleza económica); UNITARIA; MÚLTIPLE (en cuanto a su localización).

**4** Jerarquía de funciones en una organización: → FUNCIÓN VOLITIVA; → FUNCIÓN DIRECTIVA; → FUNCIÓN EJECUTIVA.

## P

**perdurabilidad** (*economicidade*) Función básica de la TEOFUNSIPO (véase) de Antônio Lopes de Sá. → EFICACIA SOCIAL, PRODUCTIVIDAD, ELASTICIDAD, ESTABILIDAD, INVULNERABILIDAD, LIQUIDEZ, RENTABILIDAD.

**privada** (*[azienda] particular*) adj. f. → ORGANIZACIÓN (tercera acepción).

1 Dicho de una organización, criterio de clasificación de una empresa en cuanto al sujeto.

2 Empresa privada (la que pertenece a una persona natural o jurídica) ≠ empresa pública → PÚBLICA.

**productividad** (*produtividade*) Función auxiliar de la TEOFUNSIPO (véase) de Antônio Lopes de Sá. → EFICACIA SOCIAL, ELASTICIDAD, ESTABILIDAD, INVULNERABILIDAD, LIQUIDEZ, PERDURABILIDAD, RENTABILIDAD.

*produtividade* → PRODUCTIVIDAD.

**pública** (*[azienda] pública*) adj. f. → ORGANIZACIÓN (tercera acepción).

1 Dicho de una organización, criterio de clasificación de una empresa en cuanto al sujeto.

2 Empresa pública (aquella en que el sujeto es una persona de derecho público, conforme a las leyes, y cuyo objetivo es la comunidad) ≠ empresa privada → PRIVADA.

## R

**rentabilidad** (*resultabilidade*) Función básica de la TEOFUNSIPO (véase) de Antônio Lopes de Sá. Véase EFICACIA SOCIAL, PRODUCTIVIDAD, ELASTICIDAD, ESTABILIDAD, INVULNERABILIDAD, LIQUIDEZ, PERDURABILIDAD.

*resultabilidade* → RENTABILIDAD.

## S

**sistemático** (*sistemático*) → SISTÉMICO. *adj.*

1 Que sigue un sistema. | *La teoría lopesista propende a una organización sistemática de funciones patrimoniales.*

2 Se refiere a la persona que se ajusta a un sistema metódico; metódico, ordenado; anárquico. | *Lopes de Sá fue muy sistemático y por eso logró construir unos fundamentos lógicos a su teoría de funciones patrimoniales.*

**sistémico** (*sistemático*) → SISTÉMICO. *adj.*

1 Que se relaciona con la totalidad de un sistema. | *Las funciones sistémicas del patrimonio de las células sociales son siete, en la teoría neopatrimonialista de Antônio Lopes de Sá: liquidez, rentabilidad, estabilidad, perdurabilidad, productividad, invulnerabilidad y elasticidad.*

2 De un sistema en su conjunto. | *La liquidez es una función sistémica en el conjunto de las funciones patrimoniales.*

**socialidade** → EFICACIA SOCIAL.

## T

**TEOFUNSPISO** (*TEOFUNSPISA*) Acrónimo formado con una o más letras iniciales del sintagma «Teoría de las Funciones Sistémicas del Patrimonio de una Organización» (véase) de Antônio Lopes de Sá.

**teoría** (*teoria*) Conjunto de principios fundamentales, de reglas generales de una ciencia, como es el caso de la contabilidad. La teoría contable permite definir principios generales de contabilidad, aplicables a cualquier célula social en diferentes contextos espaciotemporales.

**teoría de la organización** (*organização*) s. f. EOrg. → FENÓMENO (tercera acepción).

1 Rama de los estudios organizacionales → ESTUDIOS ORGANIZACIONALES.

2 Ciencia que estudia la forma más adecuada de proveer la organización de personal y de medios patrimoniales para alcanzar el fin organizacional dentro de normas ideales (visión institucional).

**teoría de las funciones sistémicas del patrimonio de una organización** (*teoria das funções sistêmicas do patrimônio aziendale*) → TEOFUNSPISO. Sintagma que designa la revolucionaria teoría contable que fundamenta la corriente neopatrimonialista de Antônio Lopes de Sá. La TEOFUNSPISO se basa en una clasificación racional de las relaciones que subyacen a los fenómenos patrimoniales de una organización, en tres grandes grupos: esenciales, dimensionales y ambientales. Las relaciones esenciales se refieren al ámbito íntimo del fenómeno, tales como las necesidades, finalidades, medios y funciones. Las relaciones dimensionales se refieren a hexadimensionalidad de causa, efecto, tiempo, espacio, cualidad y cantidad. Las ambientales son endógenas y exógenas y se refieren a todo aquello que es externo al patrimonio. A partir de esas relaciones se establecen importantes axiomas como los de transformación, de eficacia y de velocidad, además de incluir muchos teoremas en el proceso de construcción de la teoría.

Las primeras formulaciones de la teoría se publicaron en portugués (Lopes de Sá, *c.* 1988; 1990; 1992b; Pires, 2002, la introduce en Portugal) y en español (Lopes de Sá, 1992a; 1997). Véase los términos asociados a este sintagma en las entradas «teoría», «funciones», «sistémicas», «patrimonio»,

**teoría lopesista** (*teoria lopesista*) Término acuñado por el profesor Valério Nepomuceno para referirse a la corriente de pensamiento contable neopatrimonialista de Antônio Lopes de Sá, con fundamento en bases teóricas filosóficas.

## U

**unipersonal** (*[azienda] unitária*) adj. f. → ORGANIZACIÓN (tercera acepción).

1 Dicho de una organización, criterio de clasificación de una empresa en cuanto a la localización.

2 Empresa unipersonal (la que ejerce sus actividades en un solo establecimiento). ≠ empresa múltiple. → MÚLTIPLE.

## REFERENCIAS

- Lopes de Sá, A. (c. 1988). *Teoria das Funções Sistemáticas do Patrimônio Aziendal*. Belo Horizonte: UNA/IPAT, Centro Universitário UNA, Instituto de Pesquisa Augusto Tomelin.
- Lopes de Sá, A. (1990). *Introdução à teoria das funções sistemáticas do patrimônio*. Separata: *Cuadernos aragoneses de economía*, 15, pp. 155-180). Zaragoza, España: Universidad de Zaragoza.
- Lopes de Sá, A. (1992a). Fundamentos lógicos de la teoría de las funciones sistemáticas del patrimonio hacendal. *Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales*, 16(23), 13-45.
- Lopes de Sá, A. (1992b). *Teoria Geral do Conhecimento Contábil*. Belo Horizonte: UNA-IPAT.
- Lopes de Sá, A. & Lopes de Sá, A. M. (1995). *Dicionário de contabilidade*. 9.ª ed. São Paulo: Atlas.
- Lopes de Sá, A. (1997). *Teoría general del conocimiento contable*. Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC.
- Masi, V. (1942). *Ragioneria generale*. 3.ª ed. Padova: Cedam.
- Pires, M. A. (2002). Evolução doutrinária da Contabilidade no Brasil. *Anais Congresso Português de Contabilidade*, Porto, Portugal: Congresso Português de Contabilidade.



*Antonio Lopes de Sá, filósofo de la contabilidad*

Impreso en Ediciones Diario Actual



Antônio Lopes de Sá (1927-2010) fue un excelso teórico de la contabilidad, como hombre de ciencia y espíritu de alta distinción, portador de una extraordinaria cultura. Ha ganado diversos premios internacionales de literatura científica por sus rigurosos análisis de la lógica contable que lo ameritan como uno de los pocos científicos puros de la contabilidad. Se le ha reconocido con justicia como el padre del neopatrimonialismo, un enfoque teórico del pensamiento contable de creciente aceptación en el mundo moderno. Fue Doctor en Letras, honoris causa, conferido por la Samuel Benjamin Thomas University, de Londres (1999), además de doctor en contabilidad de la Universidad de Brasil, administrador, economista, historiador y profesor universitario. Tenía un profundo conocimiento de la doctrina jurídica, a pesar de no haberse formado en derecho, más que muchos profesionales. Este infatigable humanista fue el mayor divulgador portugués de la cultura contable (en su calidad de ser acreedor de doble nacionalidad luso-brasileña).



UNIVERSIDAD  
La Gran Colombia



Academia Mineira  
de Ciências Contábeis

ISBN 978-958-53031-8-8



9 789585 303188