

DE LA CONTABILIDAD DE LOS PROPIETARIOS  
A LA CONTABILIDAD DE LOS EMPRESARIOS



PUBLICACIONES DE LA REAL ACADEMIA DE CIENCIAS  
ECONÓMICAS Y FINANCIERAS

# DE LA CONTABILIDAD DE LOS PROPIETARIOS A LA CONTABILIDAD DE LOS EMPRESARIOS

DISCURSO DE INGRESO DEL ACADÉMICO CORRESPONDIENTE, ELECTO PARA MADRID

ILMO. SR. DR. DON CARLOS MALLO RODRÍGUEZ  
DOCTOR EN CIENCIAS ECONÓMICAS Y COMERCIALES  
CATEDRÁTICO DE ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD  
DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA DE LA  
EMPRESA DE LA UNIVERSIDAD CARLOS III DE MADRID

en el acto de su recepción, 20 de Abril de 1995, y

DISCURSO DE CONTESTACIÓN POR EL ACADÉMICO NUMERARIO

EXCMO. SR. DR. DON ANTONIO GOXENS DUCH

B A R C E L O N A

1995



## SUMARIO

INTRODUCCIÓN .....	7
I LA PROPIEDAD, EL MERCADO Y LA EMPRESA .....	11
II LA PARTIDA DOBLE COMO ARQUITECTURA DEL PATRIMONIO .....	15
III LA PARTIDA MÚLTIPLE Y LAS BASES DE CONOCIMIENTO .....	21
IV LA CONTABILIDAD DE LOS EMPRESARIOS .....	29
V LOS MODELOS DE LA CONTABILIDAD DIRECTIVA .....	35
VI PRODUCTIVIDAD GLOBAL Y REPARTO DEL VALOR AÑADIDO EN LA EMPRESA: UN MODELO ESPECÍFICO DE CONTABILIDAD DIRECTIVA .....	39
VII CONCLUSIONES .....	49
DISCURSO DE CONTESTACION .....	55
PUBLICACIONES .....	63



## INTRODUCCIÓN

EXCELENTÍSIMO SEÑOR PRESIDENTE,  
EXCELENTÍSIMOS SEÑORES ACADÉMICOS  
EXCELENTÍSIMOS E ILUSTRÍSIMOS SEÑORES,  
SEÑORAS Y SEÑORES:

Deseo comenzar mi discurso expresando mi más sincera gratitud por el inmerecido honor de haber sido elegido Académico correspondiente de esta Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras.

Con el avance inevitable de la vida, mi percepción personal de los fenómenos sociales, que son objeto de nuestro estudio, me conducen a una posición socrática de aceptación de las limitaciones de mi conocimiento, que no es óbice para, sin embargo, reafirmarme en el más profundo respeto y sentimiento de agradecimiento hacia mis maestros y todos los investigadores que han abierto nuevas vías de investigación. Cúmpleme recordar y reconocer públicamente aquí a quienes me formaron y me ayudaron en momentos cruciales de mi vida académica, Profesores Fernando Becker de León, José María Fernández Pirla de Madrid y Mario Pifarré de Barcelona. A ellos y a todos los miembros de esta Docta Academia declaro nuevamente mi emocionado reconocimiento, unido al deseo de ser capaz de ostentar con dignidad, en el presente y en el futuro, este preciado galardón académico.

El tema escogido para mi discurso de ingreso, titulado: «De la Contabilidad de los Propietarios a la Contabilidad de los Empresarios», pretende ser una síntesis teórico-práctica de las investigaciones y reflexiones realizadas a la luz de las múltiples indagaciones sobre el

papel esencial que la Contabilidad tuvo y tiene en la acumulación de capital y en la dirección eficiente de los negocios.

A la Contabilidad se le ha imputado que está sustentada en una estructura de poca complejidad científica, sin embargo, no se ha puesto de manifiesto que la lenta evolución del progreso de la humanidad se ha basado sobre máquinas simples, la palanca, la rueda, el torno, que aún hoy en día, constituyen los mecanismos que rigen la mayoría de los procesos, aunque sean actualmente gobernados de forma cibernética.

Se analiza en primer término como la propiedad privada ha constituido el motor de la motivación económica que, a través de la coordinación de los factores productivos, ha procurado la transmisión de capital acumulado entre las diversas generaciones.

El estímulo de la posesión propició la cooperación productiva inconsciente que, a través del mercado, generó la iniciativa de las corrientes de intercambio que han generalizado el desarrollo económico. Cuando los procesos productivos necesitaron combinaciones complejas de capital y trabajo, apareció la empresa como organización de cooperación consciente que sustituye, en parte al mercado, ya que los costes generados por la transmisión de la información y la motivación de los factores son menores.

En el segundo epígrafe se describe cómo la aparición escrita de la partida doble en la obra de Pacioli, sirvió para dar un marco estructural al capital, desatando las fuerzas de la racionalidad económica, a través del doble cálculo periódico del resultado y la composición del patrimonio. Se analiza a continuación cómo el principio de dualidad, incluido en la partida doble, ha evolucionado en base a los desarrollos matemáticos e informáticos modernos hacia la partida múltiple que, manteniendo la estructura causal, inserta en el principio de dualidad, establece relaciones multidimensionales entre los objetos y sucesos económicos.

Se analiza en el epígrafe cuarto la necesaria evolución de la Contabilidad de los propietarios hacia la Contabilidad de los empresarios,

ya que la complejidad y riesgo de los negocios ha forzado la separación práctica entre la propiedad y la dirección de la empresa, y, por otra parte, la dura competencia ha impuesto la necesidad de contar con una contabilidad que sirva de instrumento para la planificación, dirección y control de la actividad económica de la empresa, quedando las cuentas anuales obligatorias como la mínima información que, la propiedad o sus representantes, deben rendir ante la sociedad.

Se ocupa el epígrafe cinco de definir y desarrollar los nuevos conceptos y enfoques de la Contabilidad Directiva, demostrando la necesidad de incorporar a los tradicionales campos de la contabilidad financiera y de gestión, la contabilidad del entorno competitivo, para poder gestionar continuamente la cadena de valor presente y futura de la empresa.

En el último epígrafe se muestra como el modelo específico de Contabilidad Directiva del excedente de la productividad global puede servir de guía orientadora, tanto para el análisis del origen de la productividad, como de su reparto entre los diversos agentes, obteniéndose, de la puesta en práctica continuada de este modelo, la información básica para el establecimiento de un nuevo pacto entre todos los agentes que intervienen en la empresa, que constituye, sin duda, la premisa más necesaria para recuperar la competitividad.



# I

## LA PROPIEDAD, EL MERCADO Y LA EMPRESA

La institución de la propiedad privada fue reconocida por los primeros pueblos civilizados y fundamentada jurídicamente en el *ius latino*<sup>1</sup> del imperio romano, según el cual, los derechos de propiedad podían ser ejercidos plenamente por los hombres libres.

El deseo de apropiación de los recursos, mediante cualquier método, ha constituido el motor de las innumerables batallas y guerras que ha generado la humanidad. Todos los pretextos esgrimidos por pueblos, caudillos, guerreros y militares han tenido, en general, una base expansiva de apropiación de los recursos de otros pueblos.

Cuando el lento desgaste de los pueblos belicosos ha ido serenando el bárbaro método de apropiación de las riquezas y rentas ajenas mediante la guerras, han aparecido los períodos de paz interpueblos, en los que se ha podido consolidar la propiedad como institución reguladora de los derechos y obligaciones frente a la posesión y uso de los recursos y rentas generadas.

La propiedad de riquezas y rentas y su aumento continuo ha constituido uno de los incentivos más eficaces del desarrollo económico.

---

1. *Ius utendi et abutendi quatenus iuris ratio patitur*.- Curso de Derecho Romano. Joan Miguel. Ediciones PPU. Barcelona 1987. Pág. 224.

Como el aumento de poder económico ha ido ligado normalmente al progresivo poder político, dio lugar a la sustitución de la aristocracia, que sustentaba su poder en las viejas tradiciones feudales y de vínculos de sangre, por la burguesía, que mediante una diligente administración del patrimonio generaba y repartía riqueza entre toda la población.

La enorme acumulación de capital y poder y la progresiva apropiación del estado por la burguesía generó el movimiento comunista, cuyo ideal consistía en la revolución del proletariado liberado de las servidumbres que unas clases privilegiadas, los burgueses, imponían a otras, los proletarios, en función del derecho de propiedad de los medios de producción. El estado patrón se erigía en el organizador y asignador de todos los recursos para que no sólo de forma eficiente, sino también justa, se cubrieran todas las demandas sociales. La racionalidad económica perdió el incentivo de la maximización del valor privado, siendo sustituido por el objetivo, que la historia ha demostrado utópico, del desarrollo de una sociedad libre de desigualdades.

En los países no sometidos a la férrea dictadura del proletariado, la orientación socialista ha evolucionado a lo que se ha llamado el estado de bienestar, consistente en establecer un conjunto de regulaciones que limitando intensamente los derechos de decisión atribuidos a la propiedad privada, obliga a compartir tanto las decisiones de organización económica, como el reparto de las rentas obtenidas. De esta forma, la participación del estado en su función de redistribuidor de productos y de rentas antes de la primera guerra mundial se situaba entre el 10% y 15% del Producto Interior Bruto (PIB). Esta participación se duplicó en el período comprendido entre ambas guerras, para crecer hasta cerca del 50%, al final del presente siglo XX.

Aún cuando ha tenido diversas versiones, según las distintas épocas históricas, el sistema económico tiene un objetivo genérico consistente en satisfacer las necesidades y deseos de la población. Una vez superadas las etapas de autoconsumo, la gente se dio cuenta que podía expandir más la producción especializándose en mercancías y servicios en los que tuvieran ventajas comparativas para

posteriormente intercambiar los excedentes con poblaciones que precisaran otros productos. Aparecen entonces los beneficios de la cooperación productiva y del comercio, surgiendo la necesidad de coordinar las decisiones para incrementar continuamente el sistema productivo y soportar las pérdidas de las operaciones fallidas. De este modo empieza a funcionar el efecto de riqueza, que selecciona a aquellas personas, que disponiendo de un patrimonio están dispuestas a arriesgar recursos propios y ajenos, para obtener rendimientos residuales que acumulen y acrecienten su patrimonio inicial.

La cooperación se centró inicialmente en el desarrollo de mercados cercanos, para posteriormente ir abriendo otros más alejados entre los que intercambiar mercancías, a través del sistema de precios que equilibraba la oferta y la demanda.

Como siempre ha existido una gran aversión al riesgo, y desde la caída del imperio romano los caminos se volvieron peligrosos, los artesanos y comerciantes establecieron un conjunto de acuerdos reflejados en contratos lo más completos posibles que previnieron contra el riesgo moral, mediante el incentivo de la reputación comercial, según la cual, un comerciante que no hiciera honor a su palabra en cualquier transacción comercial, pagaría el coste de verse excluido del circuito comercial.

Así, el sistema de precios generado en los diversos mercados proporcionó el mecanismo eficiente para la asignación de recursos mediante contratos completos, lo más protegidos posibles de riesgos reales y morales. Sin embargo, el sistema de derechos de propiedad, fundamentado y defendido consistentemente en las leyes de cada reino y república fue generando unas organizaciones, que más adelante se llamarán empresas, que sustituyeron en parte al mercado en la asignación eficiente de recursos mediante un conjunto de contratos explícitos e implícitos entre los propietarios de los factores de producción.

La razón de esta sustitución se explicitó en el año 1937 por R. Coase<sup>2</sup> para quien, “el beneficio de establecer una empresa parece

---

2. Coase R.H. *The Nature of the Firm*. Económica, Noviembre 1937. Reproducido en *Readings in Price Theory*. Irving. 1952. Pág. 336.

residir en que es más costoso usar el mecanismo de precios en un conjunto de transacciones, ahorrándose costes mediante la formación de una organización que permita a alguna autoridad (el empresario) dirigir los recursos”.

Cuando los costes de transacción generados por la trasmisión de la información y la motivación de los agentes son menores, el empresario sustituye al mercado, en su función organizadora de la producción para cubrir las necesidades sociales, anticipando las rentas de los factores productivos y asumiendo el riesgo, por lo que se atribuye el incierto rendimiento residual.

Tanto para el funcionamiento del sistema de precios a través del mercado, como de la empresa, es condición necesaria que existan unos derechos de propiedad, perfectamente establecidos y transmisibles, que soporten las consecuencias positivas o negativas de las decisiones tomadas por su titular, para orientar la actividad económica a generar resultados socialmente eficientes.

La contabilidad ha tenido un papel protagonista para medir la diversa evolución del patrimonio afecto a una propiedad, así como el resultado periódico obtenido, por lo que, como veremos más adelante, algunos destacables autores han adscrito un papel esencial a la contabilidad en el desarrollo del capitalismo.

## II LA PARTIDA DOBLE COMO ARQUITECTURA DEL PATRIMONIO

El diez de noviembre de 1494, según el colofón de la obra, y el 20 de noviembre de acuerdo a la segunda página, se editó en Venecia la obra de Fra Luca Pacioli titulada “Summa de Arithmética, Geometría, Proportioni et Proportionalitá”, donde en la *distinctio* o título noveno del Tratado XI (de las cuentas y las escrituras) se incluyen los 36 capítulos dedicados a explicar los fundamentos y el desarrollo de la contabilidad por partida doble.

Se conoce perfectamente que el fraile franciscano no fue un inventor y que ni siquiera fue el primero que escribió sobre la contabilidad moderna<sup>3</sup>, pero nadie podrá discutir la fortuna de Pacioli al ver difundido su tratado por la magia de la imprenta, constituyendo desde entonces una enciclopedia del saber matemático de la época y la primera publicación sobre las prácticas contables realizadas por los comerciantes de la serenísima república de Venecia.

Aunque la contabilidad evolucionó hasta la revolución industrial con un acentuado carácter formal legalista, Pacioli que consideraba tres condiciones fundamentales para ser comerciante: tener dinero o patrimonio, destreza en el cálculo mercantil y, sobre todo,

---

3. Se ha demostrado fehacientemente que en 1458, Benedetto Cotrugli había escrito una obra titulada, *Il libro dell'arte di mercatura*, que contenía una descripción de la partida doble y que no tuvo la fortuna de ser publicada hasta 115 años más tarde de su redacción.

conocimientos contables, situó el primer escrito publicado sobre contabilidad dentro de la ciencia económica al indicar que “Las cuentas no son, en realidad, más que un ordenamiento “ad hoc” pensado por el comerciante para que su uso regular le proporcione información constante de todos sus negocios, de manera que sepa fácilmente si las cosas le van bien o le van mal”.

Esta versión de la contabilidad le lleva a asegurar al destacado historiador español Hernández Esteve<sup>4</sup> que “encontramos en esta definición elementos integrantes de la moderna concepción de la contabilidad directiva o de gestión, en el sentido de que la contabilidad debía servir para suministrar información suficiente para la toma de decisiones empresariales, viéndose claro que Pacioli tenía un concepto utilitario y dinámico de la contabilidad al servicio de estos fines, ya que para conseguir el objetivo propuesto de toma de decisiones, si las cuentas no suministrasen la información suficiente siempre se podrían añadir nuevas cuentas, tantas como fuesen necesarias”.

Este planteamiento inicial de la partida doble constituye a través de su desarrollo una de las características específicas de la metodología contable consistente en someter los sucesos económicos a una clasificación dual que impone una estructura precisa a la composición del patrimonio, sintetizado en la notación

$$A - P = N$$

activo menos pasivo igual a neto patrimonial o en su equivalente

$$I - FA = FP$$

inversión menos financiación ajena igual a financiación propia.

Probablemente, la necesidad de utilizar la partida doble surgió de las numerosas sociedades en comandita que se produjeron en el norte de Italia al final de la Edad Media, en la que los capitalistas aportaban al socio activo (agente) los bienes necesarios para realizar una empresa arriesgada de la que, en caso de éxito, se repartían los beneficios, evitando, tanto el préstamo con interés que estaba condenado por la Iglesia, como la contratación a sueldo fijo. Esta relación de agencia estaba basada, naturalmente, tanto en el reconocimiento de la

---

4. Hernández Esteve Esteban. Quinto centenario de la publicación del *Tratado contable de Luca Pacioli*. Venecia 1494. Técnica Económica nº 145, diciembre 1993. Madrid. Pág. 10.

propiedad privada, como en el derecho a la participación en los beneficios del capitalista y del agente, lo que implicaba a éste último una rendición de cuentas pormenorizada de cada empresa, que era tratada como un patrimonio separado del propietario o sociedad de propietarios que participaban en la aventura.

La difusión generalizada de la partida doble en Europa constituye un suceso que algunos autores han comparado con los descubrimientos y avances científicos cruciales de aquella época. No es de extrañar que se haya comparado a Pacioli con Colón, Copérnico, Galileo, Descartes y Newton, así podemos verlo en las citas de eminentes científicos y artistas que han resaltado la importancia de este descubrimiento.

“Goethe, en su ficción de Wilhelm Meister, llama a la teneduría por partida doble “uno de los mejores descubrimientos del intelecto humano”. Werner Sombart, el prodigioso economista-sociólogo, expresa su pensar así:

...la teneduría por partida doble surgió del mismo espíritu que dio origen a los sistemas de Galileo y de Newton... Con los mismos medios que aquellos, ésta ordena los fenómenos creando de nuevo sistema, y puede denominarse el primer cosmos construido sobre la base de una orientación mecanicista. La teneduría por partida doble nos revela el cosmos del mundo económico de la misma manera en que, más tarde, el cosmos del universo estelar fue descubierto por las grandes investigaciones de la filosofía natural (Sombart, 1902, pág. 119)<sup>5</sup>.

Oswald Spengler -que escribió en un tiempo en que muchos consideraban a Pacioli como el “inventor” del planteamiento de partida doble- se refiere al pensamiento económico y monetario de la sociedad occidental, y señala que: “... el hecho decisivo, sin embargo, fue la invención... de la teneduría por partida doble por Fray Luca

---

5. Este autor considera que la introducción de la partida doble, dando la posibilidad de calcular el resultado periódico y por ende la evolución del patrimonio, fué uno de los factores causales de la aparición del capitalismo. Esta tesis ha sido rebatida por el historiador Basil Yamei que considera la partida doble más como una consecuencia de las necesidades generadas por el entorno del capitalismo que como una causa. Véase Yamey B. *Essays on the History of Accounting*. New York, 1978.

Pacioli en 1494... y verdaderamente su autor puede, sin duda, alienarse con sus contemporáneos Colón y Copérnico” (Spengler, 1928, volumen II, página 490).

Arthur Cayley, uno de los fundadores de la moderna álgebra matricial, tuvo mucho interés en el fenómeno de partida doble, y afirma que: “los principios de la teneduría por partida doble constituyen una teoría que de ningún modo es matemáticamente desechable: es un hecho comparable a la teoría de Euclides de los “ratios”, absolutamente perfecta y sólo es su extrema simplicidad lo que le previene de ser tan interesante como, de otra manera, llegaría a ser” (Cayley, 1894).

Egon Friedell hasta trató de explicar la partida doble dentro del dualismo general que, en su opinión, domina al hombre moderno:

“A través de todos los fenómenos producidos por la época se va abriendo una grieta, una escisión, una gran fisura, el sentimiento de un dualismo que gobierna al mundo -el hombre de dos almas hace su entrada en la historia-. Fue también en aquel mismo período que la técnica dualista se impuso en una esfera totalmente distinta de la Teología, es decir, en la aritmética comercial. Bajo el sistema recientemente inventado de la teneduría por partida doble -*partita doppia, loi digraphique*-, la costumbre de anotar cada partida en dos páginas situadas una enfrente de la otra, hizo de cada cuenta una *coincidentia oppositorum*” (Friedell, 1930, volumen I, página 134-135).

Spengler también sugiere un paralelo entre dos invenciones metodológicas, el sistema cartesiano de coordenadas (a través del cual la geometría fue accesible al álgebra, por formulación analítica) y al sistema de teneduría por partida doble<sup>6</sup>.

La metodología contable que inicia su desarrollo en el principio de dualidad incluido en la partida doble, consistente según Mattessich en una propiedad bidimensional que permite una doble clasificación dentro de un conjunto de clases, ha evolucionado, en base a los desarrollos matemáticos e informáticos modernos, hacia la partida múltiple, que establece relaciones multidimensionales entre los objetos y sucesos económicos, dando lugar a la creación de las modernas bases de

---

6. Tomado de Richard Mattessich. *Accounting and Analytical Methods*, R.D. Irwing Inc (Homewood), Illinois, 1962.

datos multirrelacionales.

Si agrupamos el conjunto de categorías contables (cuentas, que recogen las transacciones reales en un solo ámbito, tendremos el monismo. Si este conjunto de cuentas se agrupa en dos ámbitos nos encontramos con el dualismo y si agrupamos el concepto de cuentas en ámbitos tendremos el pluralismo, consistente en un conjunto de subsistemas diferentes, que pueden ser agrupados por modos de relaciones indirectas, a través de las cuentas de control.

Cuando asociamos el principio de dualidad a los hechos empíricos nos encontramos con la existencia de un isomorfismo que liga el suceso empírico y la propiedad bidimensional, pudiendo ser interpretada desde este punto de vista cualquier transacción como origen de fondos y su contrapartida una inversión o un crédito y un débito en terminología contable.

La estructura formal básica del modelo de partida doble se completa junto al principio de finitud del conjunto de cuentas y transacciones y al principio de dualidad, con el principio de magnitud homogénea, por el cual se postula una sola medida en precios o valores tanto para las transacciones como para los saldos de las cuentas.

La contabilidad por partida doble ha acompañado, desde su generalización, al cálculo de la posición de riqueza de los propietarios que han mantenido, de forma general, el protagonismo de las decisiones económicas de producción e intercambio privadas, hasta bien entrado nuestro siglo.



### III LA PARTIDA MÚLTIPLE Y LAS BASES DE CONOCIMIENTO

La separación práctica de la propiedad y la dirección de las empresas ha generado un cambio de necesidades de información, que afecta en muchos casos a la esencia misma de los objetivos de la empresa, ya que pueden ser muy diferentes los objetivos de los propietarios y los objetivos de los directivos, convertidos ahora en empresarios. Por una parte, se encuentran las nuevas exigencias informativas que requiere la moderna administración de negocios, que se desarrolla en un mundo altamente competitivo y en continua evolución tecnológica y, por otra, las posibilidades de tratamiento y transmisión de información, que aportan los nuevos desarrollos informáticos, no siendo ajeno al problema de la homogeneidad de magnitudes, la inflación generalizada que padece el sistema económico mundial, que impide la aditividad de las medidas, precios y valores que emplea la contabilidad.

Para enfrentarse a estos nuevos retos, la contabilidad ha evolucionado metodológicamente desarrollando la partida múltiple o clasificación múltiple de las transacciones reales.

La partida múltiple trata de generalizar la doble clasificación de las transacciones reales que entraña el principio de dualidad, transformándola en una clasificación múltiple atendiendo a un número finito de criterios diferentes, dos de los cuales seguirán siendo los tradicio-

nales Haber-Debe, a los que podrán añadirse criterios de clasificación temporal, espacial, control, etc.

La representación de la aplicación que hace corresponder transacciones reales a transacciones contables sería del tipo siguiente:

$$TR_i \rightarrow C_{Di} \times C_{Hi} \times C_{ij} \times C_{2k} \times \dots$$

$$\text{siendo } TC_i \subset C_{Di} \times C_{Hi} \times C_{ij} \times C_{2k}$$

$C_{Di}$  y  $C_{Hi}$  sería el conjunto de cuentas del Plan de Cuentas y  $C_{ij}$ ,  $C_{2k}$  los conjuntos de clases de equivalencia que determinan las demás cuentas clasificatorias empleadas.

Ha sido Richard Mattersich en su conocida obra "Accounting and Analytical Methods" quien primero ha utilizado este tipo de expresiones que el llama vectoriales para representar las transacciones contables

$$F(K_i, K_j, t) = V_{ij}^t$$

donde en ambos miembros de la igualdad aparece la misma expresión bajo diferentes símbolos siempre que consideremos a  $F$  y a  $V$  como numerales que representan el valor de la transacción. En la fórmula se expone una triple clasificación en la que se añade a los convencionales criterios Haber-Debe el criterio temporal representado por  $t$  ó  $\tau$ .

Es, sin embargo, el profesor Yuji Ijiri el primero que hace un estudio sistemático de la partida múltiple en el capítulo 5 de su obra "The foundation of accounting measurement"<sup>7</sup>. Este autor distingue entre partida doble casual y partida doble clasificatoria y es ésta última la que generaliza a clasificaciones en más de dos dimensiones, bajo las cuales se manejarían expresiones contables multclasificatorias como la siguiente:

Caja, 10. Préstamos, 10. Oficina Principal, 10. 6 meses, 10 que evidentemente podemos expresar

10

Caja	Préstamos	Oficina P.	6 Meses
$(C_D)$	$(C_H)$	$(C_1)$	$(C_2)$

es decir, un número con cuatro índices o una transacción contable expresada en una partida cuadruple, que es lo mismo que cuatro

---

7. Yuji Ijiri. *The Foundations of Accounting Measurement*. Prentice Hall. Inc. New Jersey. U.S.A. 1976.

clasificaciones simultaneas, donde, en todo caso, subyace con aspecto destacado la característica de casualidad con la que opera la partida doble.

La ampliación de los horizontes metodológicos de la contabilidad ha hecho necesaria la introducción del cuerpo de números reales para definir en las magnitudes contables estructuras de espacio vectorial. Los números reales son un cuerpo conmutativo en el que se definen dos operaciones. La operación  $+$  es un grupo abeliano y respecto a la  $x$  es un grupo abeliano sin el cero porque el cero no tiene inverso, teniendo la propiedad distributiva del producto respecto a la suma.

Por otra parte, la definición de una medida para las magnitudes de valor económico supone, además del manejo de números reales, la utilización de estructuras matemáticas como las álgebras  $\sigma$ , definidas sobre conjuntos infinitos no numerables, lo que supone el abandono del principio de finitud de la partida doble e introducir conjuntos infinitos en la problemática contable.

Estas mismas estructuras matemáticas son necesarias para manejar las relaciones funcionales que establece el modelo *input-output* de Leontief<sup>8</sup> y la contabilidad lineal del profesor Calafell<sup>9</sup>.

El espacio de las transacciones contables puede responder a una estructura de espacio vectorial definido sobre el cuerpo de números reales, en el cual cada transacción contable adopta la forma de un vector de varios componentes numéricos que definen una transacción contable. Según Choquet<sup>10</sup>, en su libro de topología, cuando se trabaja en espacios vectoriales se avanza al concepto de espacio normado que es un espacio vectorial en el cual se ha definido una norma. Una norma es una aplicación del espacio vectorial en el conjunto de los números reales que cumplen un conjunto de propiedades. La norma de un vector es la longitud del vector. De esta forma podemos obtener una distancia métrica, es decir, todo espacio normado es también espacio

---

8. W. Leontief. *The structure of the American Economy*. 1919 - 1939. Oxford University Press. New York 1941.

9. Calafell Castello, Antonio.- *Fundamentos de la teoría lineal de la Contabilidad*. Revista Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. nº 3. Julio - Septiembre 1967. Pág. 90.

10. Gustave Choquet. *Topología*. Editorial Torray-Masson. Barcelona. 1971.

métrico. Una seminorma se distingue de una norma en el hecho de que la seminorma del vector sea cero, no exige que el vector sea cero.

Un tensor es una clase de estructura clasificatoria múltiple. En cada compartimento existe una cantidad llamada componente de tensor. El número de índices es el rango del tensor y su dimensión la variación del índice, dependiendo de ambas magnitudes el número de componentes, según se expresa a continuación:

Nombre	Rango nº de subíndices de los elementos	Dimensión variación de los subíndices	Nº de componentes Rango x dimensión
Escalar	1	1	1
Vector	1	1,2,3,n	1,2,n
Matriz	2	1,2,3,n	1,2,n <sup>2</sup>
Vectriz	3	1,2,3,n	1,2,n <sup>3</sup>
Tensores	4	1,2,3,n	1,2,n <sup>4</sup>

Para Luís Ernesto Viera Alonso, en su trabajo sobre la contabilidad por partida N-esima, la estructura matemática implícita depende del modelo contable adoptado: “el modelo matricial de la partida doble utiliza como instrumento matemático a la matriz. Ahora bien, la matriz bidimensional es nada más que un vector de vectores. La matriz tridimensional será entonces un vector de matrices y por tal motivo la llamaremos vectriz, nombre con el que se referirá a toda matriz que tenga en general más de dos dimensiones, aún cuando si las matrices n-dimensionales son hipercúbicas, se denominan

tensores”<sup>11</sup>. Si llamamos  $A = (a_{ij}, k, l, \dots m)$  cuando para todo valor de las variables coincide  $i = j = k = l = m$  son matrices  $n$ -dimensionales hipercúbicas que se denominan tensores, cuando esto no sucede, es decir, los valores son diferentes, estos arreglos multclasificatorios se denominan vectrices. Las vectrices son sumables y multiplicables por un  $\lambda$  por lo que cumplen las condiciones de espacio vectorial.

En el modelo convencional de la contabilidad cada vector transacción se ordena con arreglo a los siguientes criterios de salidas y entradas, o abonos y cargos. La estructura resultante es un arreglo bidimensional en forma de matriz cuadrada, cuyo elemento genérico está especificado con dos índices de ordenación ( $a_{ij}$ ). Cuando generalizamos la partida doble al modelo de la partida múltiple, el espacio de las transacciones contables se compone de vectores cuyos componentes se ordenan según estructuras de hiperparalelepípedos, donde quedan clasificados con arreglo a un determinado número de criterios, incluidos en el modelo contable empleado. Cada componente de la transacción viene afectado de una secuencia de índices que suponen una dirección precisa para situarlo en el hiperparalelepípedo.

Dada la enorme capacidad de los nuevos ordenadores para tratar datos sometidos a arreglos multclasificatorios, que agrupen los componentes en diferentes trayectorias, según los índices que definen sus direcciones podemos establecer, por ejemplo, un elemento  $a_{ij}, k, l$ , donde el primero se refiera a la cuenta deudora, el segundo al tiempo de cargo, el tercero a la cuenta acreedora y el cuarto al tiempo de abono, dando lugar al desarrollo de un álgebra de tensores.

Como la contabilidad trata de obtener un conjunto de conocimientos sistemáticos, de forma periódica y lo más completo posible, mediante métodos específicos, con el fin de contribuir a la más eficaz toma de decisiones respecto a los objetivos jerarquizadamente establecidos, es muy importante no confundir datos con información, métodos con fines.

---

11. Viera Alonso, Luis Ernesto.- *La contabilidad por partida N-esima*. VIII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas. Bahía Blanca. Argentina. Octubre 1971

En la actualidad la arquitectura básica de los ordenadores permite organizar los datos de tal forma, que se puedan transformar no sólo en información, sino en conocimiento a través de la explicitación de las leyes predictivas, que pueden extraerse del análisis del comportamiento de los agentes económicos. De esta manera, la metodología contable ha proporcionado la arquitectura básica del tratamiento de la información a los medios informáticos que han avanzado, en su solución práctica en tiempo real.

La correspondencia entre el avance de la capacidad de tratamiento automático de los datos y la puesta en práctica de las posibilidades del modelo contable, se centra en las bases de datos relacionales cuyo formato, se muestra a continuación

Nivel 1	Realidad	Empresa
Nivel 2	Aspectos de la realidad Mundo conceptual de interés Sistema de objeto	Contabilidad de empresa Estados contables Paso de un estado a otro
Nivel 3	Modelos de datos del sistema	Planes de cuentas Procesos contables de las transacciones Modelos de control de gestión
Nivel 4	Definición de la estructura de almacenamiento de la información	Diarios mayores Estadísticas Ficheros

Siendo la estructura de la base:

Objetos	Agentes	Acontecimientos	Relaciones
Inmovilizado	Accionistas	Desembolsos	Nivel 1
Existencias	Empleados	Inversiones	Nivel 2
Clientes	Acreedores	Compras	Nivel 3
Tesorería	Deudores	Gastos	
Impuestos	Clientes	Ventas	
Deudas	Estado	Ingresos	Nivel 4
Capital		Créditos	
Gastos		Débitos	
Ingresos		Devengos	
Resultados			

Todo este nuevo planteamiento del tratamiento automático de la información económico-financiera de la empresa, que lleva a la posibilidad instantánea de calcular tanto el saldo de las corrientes que componen el resultado periódico, como de los fondos que conforman el patrimonio en cada momento, no hacen más que confirmar, en mi modesta opinión, el enorme valor de la metodología contable que nos transmitió hace 500 años Fra Luca Pacioli, ya que se comprueba fehacientemente, que permanece inalterado tanto el substrato del método, como los objetivos del sistema informativo empresarial.



#### IV

### LA CONTABILIDAD DE LOS EMPRESARIOS

Desde la implantación generalizada de la partida doble presentada al público en la edición de la Summa de Fra Luca Pacioli en el año 1494 la contabilidad ha sido el principal, y durante muchos siglos, el único instrumento de elaboración e interpretación de la información realizada para gerenciar los negocios. Bien es verdad que sustancialmente la contabilidad se ha considerado un sistema de información interno, manejado por los propietarios, que hacían coincidir sus objetivos personales de ampliación del patrimonio, con los objetivos de todos los participantes en el negocio.

Cuando en 1776 Adam Smith<sup>12</sup> escribe su investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones explicando el funcionamiento del mercado como mecanismo eficiente de asignación de recursos, a través de la mano invisible, que persiguiendo el interés personal, lleva a una coordinación inconsciente de la actividad económica, aún no se había desarrollado ampliamente la empresa como mecanismo de asignación de recursos alternativo al mercado, mediante la colaboración consciente en la producción e intercambio de mercancías y servicios.

La empresa como agente importante del sistema económico, que organiza la combinación de factores productivos para obtener mercancías y servicios, generando un rendimiento residual, se va consolidando desde el negocio primitivo, pasando por la empresa comercial, vertebrándose en la empresa industrial que surge con la revolución industrial e instalándose definitivamente como unidad económica de producción al comienzo del presente siglo, cuando la fabricación en serie de artículos de consumo masivo exigió la instalación de enormes complejos fabriles, que reunían grandes sumas

---

12. Smith Adam. *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*. Fondo de cultura económica. 1958. México D.F.

de capital y un gran conjunto de trabajadores, dirigidos por el propietario, o por los directivos, que hacían el papel de agentes de los propietarios.

Para aminorar el riesgo de pérdida del patrimonio individual que implicaba las enormes cantidades de capital necesario para desarrollar los proyectos industriales, se introdujo la regulación de las sociedades mercantiles, que limitaban el riesgo de pérdidas a los capitales aportados a cada proyecto.

De esta forma, en nuestro siglo, en los países occidentales hay dos instituciones privadas, con más o menos regulaciones, el mercado y la empresa a las que se ha unido la actividad pública del estado, en su creciente intervención en la vida económica, que se han encargado de asignar los recursos y distribuir las rentas entre la población.

La causa de la aparición de la moderna empresa, sustitutiva del antiguo negocio que operaba directamente en el mercado, fue puesta de manifiesto, en su ya citado artículo pionero, por R. Coase, donde expone que es más económico organizar la asignación de recursos a través de la autoridad y riesgo del empresario, que mediante el mecanismo de precios de mercado.

Cuando los agentes que intervienen en la producción y distribución económica acuerdan el precio y las condiciones de intercambio de un determinado bien se está realizando una transacción.

En todo sistema económico con propiedad privada y división del trabajo, mediante las transacciones, se transfiere el derecho de propiedad y uso de las mercancías, recuperándose los costes de producción, almacenamiento y transporte, a los que debe añadirse los costes propios de las transacciones, consistentes en los recursos necesarios para establecer la comunicación y motivación entre todos los agentes económicos: capitalistas, trabajadores, compradores, vendedores, estado, etc., mediante el establecimiento de los contratos pertinentes.

Como ya hemos indicado anteriormente, este conjunto de contratos, que vinculan la actividad económica de la empresa, dirigida por el empresario, se realizan cuando sus costes de transacción son menores que los que se asignan a través del mecanismo de mercados y precios, teniendo su origen en las siguientes causas:

Costes de coordinación originados por la transmisión de la información, negociación y garantía del cumplimiento de los contratos. Costes de motivación, generados por la información incompleta, las asimetrías informativas de los agentes y el compromiso imperfecto.

La motivación de los factores productivos podría resolverse mediante contratos explícitos y completos, perfectamente redactados; sin embargo, en la realidad es muy difícil que existan contratos reales perfectos, que no den lugar a la aparición de comportamientos oportunistas, con el consiguiente aumento de la incertidumbre de su cumplimiento.

Las dificultades de establecer y hacer cumplir contratos explícitos y completos lleva a la organización empresarial a la racionalidad limitada, que sólo puede minimizarse mediante el riesgo moral de los contratantes de perder su reputación como agentes económicos.

¿Cómo evoluciona la contabilidad de los negocios, hacia la contabilidad de la empresa para dar respuesta a las múltiples demandas de información de los agentes económicos?

La contabilidad de la empresa no ha podido evolucionar, de forma global, hacia un sistema conceptual completo de las leyes que rigen el funcionamiento de la empresa, ya que, en su función más conocida, es un sistema de información subordinado a los objetivos de la propiedad o de sus agentes, los empresarios.

Debido al conjunto de regulaciones obligatorias y a la imposibilidad de establecimiento de contratos completos, la contabilidad de la empresa se ve impedida para mostrar la “imagen verdadera” del patrimonio de la empresa, los resultados periódicos y en consecuencia los costes de sus actividades.

Mas si consideramos el contexto de racionalidad limitada impuesto por los principios contables y regulaciones que gravitan sobre la empresa y definimos su objetivo de una forma concreta, según postula la teoría financiera, como la maximización de la riqueza de los accionistas, la contabilidad financiera puede mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, y la contabilidad de costes y de gestión, captar, medir,

registrar, valorar y controlar la circulación interna de valores de la empresa, al objeto de suministrar información para la toma de decisiones sobre la producción, formación interna de precios de costes y sobre la política de precios de venta y análisis de resultados, mediante el contraste que revela el mercado de factores y productos, basándose en las leyes técnicas de producción, leyes sociales de organización y leyes económicas del mercado.

Si abstraemos y no asociamos los objetivos concretos de la empresa a un solo agente y consideramos la organización empresarial como una coalición de contratos dirigidos por el empresario, cuyo objetivo es la generación máxima de valores sociales, respetando las remuneraciones precisas a todos los intervinientes, compatibles con el mantenimiento de la capacidad competitiva, entonces podemos alumbrar el concepto genérico de Contabilidad Directiva, como un instrumento de planificación, dirección y control de la actividad económica de la empresa.

“El carácter de la contabilidad como instrumento de control para la dirección y gestión económicas está en sus orígenes más remotos y es una constante en el proceso de su desarrollo histórico, considerándose consustancial con su naturaleza. Ésta constituye la función fundamental de la Contabilidad Directiva.

Sin embargo, hay otra función de la Contabilidad relacionada con aquella que también ha desempeñado un papel decisivo en su configuración como instrumento de organización económico-social.

Se trata de la función que cumple la Contabilidad como demostración o revelación de la riqueza acumulada por una unidad económica; es decir, como instrumento para dilucidar las responsabilidades sociales que conlleva la acumulación de riqueza (entre las que reviste especial importancia el reparto institucional del excedente económico generado) y, también, para ventilar las responsabilidades que conlleva el empleo de la riqueza con relación a fines en unidades no lucrativas. En esta segunda función, la información contable generada dentro del Sistema de Dirección Económica sale del contexto de dicho sistema para desempeñar una función social, ampliando fuera del sistema el círculo de sus usuarios (usuarios externos). Esta es la

función fundamental de la Contabilidad Financiera.

La información de la contabilidad Financiera orientada básicamente por la función de descargo de responsabilidades, y elaborada por quien de ellas responde, es una información que tiene tendencia a producirse de forma interesada en la que la objetividad se subordina frecuentemente a la justificación. De ahí que deban surgir mecanismos sociales para garantizar: primero, que se produzca con arreglo a unos mínimos aceptables (suele ser una información de “mínimos”) y, segundo, que se ajuste a unos estándares de objetividad e imparcialidad, con el fin de proteger los intereses legítimos de los usuarios que no pueden controlar su elaboración.

Por el contrario, la información que proporciona la Contabilidad Directiva es ajena a este sesgo interesado y participa del principio general que impregna todo el conocimiento e información científicos; por lo que resulta más útil para controlar la realidad sobre la que versa cuanto más abundante, rigurosa y objetiva. Es por ello, que los Sistemas de Dirección Económica están interesados en elaborarla de forma suficiente y con arreglo a los máximos estándares de rigor y objetividad.

Función de control (Contabilidad Directiva) y Función de descargo de responsabilidades (Contabilidad Financiera) están interrelacionadas, ya que la acumulación económica y su control se dan siempre en un contexto social, sin embargo, el énfasis en una u otra función ha producido una especialización en sus instrumentos (modelos contables), particularmente en las empresas de negocios.<sup>13</sup>

---

13. Contabilidad Directiva. Primer Documento de la Asociación Española de Contabilidad Directiva. ACODI. Madrid, 1992, págs. 26-27-28.



## V LOS MODELOS DE LA CONTABILIDAD DIRECTIVA

La Contabilidad Directiva (Management Accounting en la literatura anglosajona) es el sistema de información necesario para planificar, dirigir, controlar y tomar decisiones los empresarios y directivos, teniendo como objetivo esencial mantener la competitividad de la empresa, mediante los siguientes subobjetivos:

- generar información para la planificación y toma de decisiones,
- ayudar a los directivos en la gestión y control de operaciones,
- motivar al personal hacia la consecución de objetivos empresariales,
- medir la gestión realizada y calcular las causas de las desviaciones.

La Contabilidad Directiva supera ampliamente la visión histórico-retrospectiva para situarse claramente en el centro del sistema de información que necesita el mantenimiento de la competitividad de la empresa, relacionando la dirección estratégica con visión de largo plazo con la gerencia a corto plazo.

La Contabilidad Directiva es el arte de planificar, medir, valorar, interpretar y comunicar los resultados de las actividades económicas presentes y futuras de la empresa.

La información estratégica que elabora la Contabilidad Directiva proviene de una nueva visión integradora de los objetivos económicos mínimos que afectan y debe considerar la empresa en su actividad:

accionistas como aportadores de capital, clientes como consumidores de los productos y servicios de la empresa. Directivos y trabajadores como directos interesados en el mantenimiento de la capacidad de generación de rentas de la empresa, estado que influye en la actividad económica a través de múltiples regulaciones e impuestos, proveedores interesados en suministrar materias primas y componentes e instituciones financieras que tienen por objetivo canalizar el ahorro hacia inversiones productivas.

La posibilidad de establecer estrategias factibles de largo plazo, que se conjuguen con el desarrollo del corto plazo, para mantener o incrementar la posición competitiva de la empresa, pasa por conseguir, en todo momento, un nivel aceptable de valor añadido para remunerar a todos los partícipes. La estrategia empresarial debe consistir en superar la interacción empresa-entorno, mediante la toma de decisiones, que logre un margen suficiente entre los precios de compra y venta, impuestos por la fuerza de negociación de proveedores y clientes, mediante la consecución de una ventaja competitiva en la fabricación y venta de productos y servicios diferenciados, o en su obtención al menor coste.

La Contabilidad Directiva no sólo maneja la información histórico-retrospectiva, ampliada por la visión prospectiva de largo y corto plazo sino que adentra su investigación en los aspectos normativos, diseñando como debe ser la sustitución y renovación de productos desde su primaria concepción, a través de la investigación básica, a la puesta en práctica real mediante la investigación aplicada y el desarrollo de todo su ciclo de producción y comercialización, que prevé desde la idea de lanzamiento y su correspondiente publicidad hasta el servicio postventa al cliente. De esta idea general aparece el nuevo concepto de “target costing”, como el coste necesario a obtener para cada producto o servicio para conseguir un determinado beneficio unitario.

El objetivo del coste necesario cambia sustancialmente la orientación de los esfuerzos a realizar, tanto en la dirección de operaciones como en el sistema de información contable, asegurando que todos los esfuerzos se dirijan al mantenimiento de la competitividad

empresarial.

Este conjunto de nuevas ideas, introducido en el análisis de la contabilidad directiva entendida como un sistema de información dirigido a asegurar la competitividad de la empresa, ha desarrollado dentro de la contabilidad de gestión, entre otros, los siguientes nuevos tópicos esenciales para su comprensión.

*Calidad total.* La obtención de la calidad total, lo que equivale a la ausencia de desperdicios y despilfarros, es una estrategia global de la empresa que consiste en ofrecer productos y servicios que satisfagan las necesidades de los clientes y consumidores al coste mínimo.

El concepto de *calidad global* representa una cláusula explícita o implícita del contrato de venta de la empresa por el que se asegura el grado de satisfacción de la clientela, lo que permitirá mantener o incrementar la cuota de mercado, representando un compromiso global de la organización en conseguirlo en todas las etapas del proceso productivo, desde el diseño hasta el servicio postventa.

Sistemas de producción flexibles. Justo a tiempo (JIT). Partiendo de que el objetivo de la empresa consiste en maximizar la satisfacción del cliente al menor coste, la nueva organización de la producción tanto en el diseño tecnológico de las instalaciones, como en la organización de los factores, ha evolucionado a sistemas de producción flexibles que, bajo la base de calidad total, permiten programar la producción para servir satisfactoriamente a la clientela, sin mantener stocks. Obviamente, este sistema de organización minimiza los costes respecto a los sistemas tradicionales, pero exige mayores inversiones iniciales, necesitando organizar un sistema de información de gestión desde la primera a la última célula productiva. Si incorporamos los ordenadores a la producción y control de los procesos productivos, nos encontramos con el sistema de fabricación integrado con ordenador, que es tan común en la mayoría de los nuevos procesos de fabricación modernos.

*Costes basados en actividades.* ABC. En los nuevos entornos de producción flexible, la antigua organización por secciones y fases pierde su sentido, ya que la producción se organiza por actividades que generan valor transferible a los productos y servicios que

demanda la clientela. Estas actividades, a efecto del sistema de costes, se identifican y combinan en relación a los coste-transmisores o “cost drivers”, que trasladan al coste de los productos la relación funcional que existe con el consumo de los factores productivos. De esta forma, aparece un nuevo sistema de contabilidad de costes cuyos objetivos se centran en:

- Medir y valorar el coste de los factores consumidos en las actividades.
- Identificar, evaluar y eliminar las actividades que no aporten valor, mediante la definición de actividades primarias y actividades de apoyo.
- Determinación de la eficiencia y eficacia de las actividades y cálculo de costes, márgenes y resultados.
- Cuantificación y valoración de las nuevas actividades que puedan mejorar la cadena de valor futura de la empresa.
- Planificación y control de la cadena de valor.

La contabilidad directiva, gerencial o de los empresarios incorpora a los campos tradicionales de la contabilidad financiera y de gestión, la contabilidad del entorno competitivo, elaborando información sistemática, periódica y lo más completa posible para planificar, decidir, gestionar y controlar la cadena de valor presente y futura de la empresa.

La cadena de valor es el proceso por el que cada empresa transfiere valor añadido desde los factores productivos hasta los clientes, mediante la realización de actividades que componen el proceso productivo completo, diseño, fabricación, marketing, distribución, servicio postventa, etc., que crean nuevos atributos a los productos y servicios, cuyos costes de producción y transacción son recuperados en la venta.

VI  
PRODUCTIVIDAD GLOBAL Y REPARTO  
DEL VALOR AÑADIDO EN LA EMPRESA:  
UN MODELO ESPECÍFICO DE  
CONTABILIDAD DIRECTIVA

Si, como hemos indicado, consideramos a la empresa como una coalición de diversos agentes: capitalistas, directivos, personal, estado, clientes, proveedores y prestamistas, entre otros, podemos entender que el objetivo genérico de la empresa podría centrarse en la generación máxima de valores añadidos, y su reparto compatible con el mantenimiento de su capacidad competitiva.

Dentro de un mundo altamente competitivo y cambiante, el objetivo de seguridad competitiva, cifrado financieramente en la solvencia o estabilidad, es muy difícil compatibilizarlo con el objetivo de reparto de valores añadidos, ya que nunca se sabe la cantidad de nuevas inversiones que necesita la empresa para mantenerse en la carrera competitiva, por esta razón, en la práctica, se calcula el beneficio o excedente una vez remunerados todos los factores conforme a su grado de riesgo de cumplimiento de contratos y, posteriormente, se realiza un doble reparto sobre los factores que asumen mayor riesgo con contratos más incompletos. Otros intervinientes se distribuyen el valor según su fuerza de negociación, y el estado a través de las regulaciones impositivas generales.

De esta manera, el valor añadido global y su reparto representaría

el proceso de reproducción interna de la cadena de valor, que se recuperaría junto con los costes externos mediante el ciclo de venta y cobro de la producción, siendo la empresa la organización que conjuga la generación y reparto de valores añadidos en intervalos de tiempo periódicos.

El empresario por cuenta propia, o los directivos por cuenta ajena, son los responsables de organizar la combinación productiva, de tal forma que genere suficientes valores añadidos sociales y equilibre el conjunto de remuneraciones de los factores que tienen, evidentemente, intereses contrapuestos.

Para este objetivo es necesario establecer un concepto operativo de productividad, que en su sentido económico deriva en economicidad, encerrando un misterio similar a los conceptos de armonía o equilibrio individual o social, donde se combinan, en las proporciones convenientes, el conjunto de las partes del sistema empresarial.

Este concepto activo de la generación de la productividad, tiene un segundo aspecto sustancial, asociado e interaccionante, consistente en el reparto de la productividad conseguida, apareciendo así más nítidamente e importantemente diferenciados los aspectos sociales y humanos que los técnicos, pero referidos a ámbitos homogéneos, porque es obvio que en la actualidad, las distancias tecnológicas son tan insalvables, que no podríamos comparar productividades de empresas, de países diferentes, sin llegar a conclusiones erróneas.

Los cálculos de productividad se utilizan en cada situación para mejorar el comportamiento interno, es decir, aumento de los rendimientos, reducciones de los costes, etc., y para comparar con el ámbito externo, nacional e internacional y obtener información para la adaptación a medio y largo plazo que cada empresa debe realizar forzada por su entorno. De aquí, la íntima conexión operativa que debe haber entre la medida de la productividad-economicidad y la rentabilidad. El análisis intensivo interior de la empresa y su mejora de métodos y tiempos puede que, en muchos casos, no lleve a una supervivencia de la misma, ya que se puede tener una estructura industrial inmejorable y una mala estructura financiera, o se puede explotar el monopolio comercial de un producto, teniendo una

fabricación fuera de costes. En definitiva, el estudio sistemático de la productividad debe ir unido al de la rentabilidad, como medida global del acierto externo de la empresa y por tanto debe integrarse en el estudio sistemático de los mismos la estructura y funcionamiento del sistema de aprovisionamientos, industrial, comercial y de dirección general, con la inclusión de los costes financieros completos, tanto del capital ajeno como propio, para que la información obtenida sirva con propiedad en la toma de decisiones responsables y comprometidas de la empresa.

Las mediciones de la productividad y rentabilidad deben ser rigurosas y homogéneas, pero, evidentemente, deben obtenerse, de forma fácil, de los datos ordinarios de la empresa y su información debe ser interpretada con facilidad para la toma de decisiones.

El establecimiento de metodologías para la medición efectiva de la productividad y rentabilidad de las empresas es muy difícil, y de hecho, en España no funciona ninguna información fiable de carácter general. Estas clases de mediciones deben ser completas, homogéneas, agregables e intercomparables, teniendo en cuenta que existe una interacción entre la definición de los conceptos y los métodos de medida, así como con su correcta interpretación.

Las condiciones sociales en que se desenvuelven los procesos de producción realizados en las empresas, muy influidos por la posición de poder en el mercado, distorsionan las medidas de productividad y rentabilidad, originando desviaciones en la asignación óptima de recursos de una sociedad y haciendo desaparecer a organizaciones verdaderamente productivas, que optimizan la relación de medios utilizados y fines conseguidos, manteniendo otras basadas en influencias extraeconómicas.

Otra cuestión importante se plantea en el análisis parcial de los índices de productividad, los cuales sólo pueden ser interpretados en la medida que resulten de un desglose del análisis global y respondan a una planificación informativa similar.

Los modelos de medida de la productividad que se encuentran más generalizados, tanto en los ámbitos empresariales, como en la investigación universitaria, podrían clasificarse en:

A Métodos de análisis de las productividades parciales de los factores.

B Métodos de análisis de la productividad global.

Los métodos de análisis de las productividades parciales de los factores de la producción han sido tradicionalmente los más utilizados, sobre todo en las empresas industriales, tanto de los sistemas de mercado libre como los de economía centralizada. Representan medidas parciales, útiles para evaluar la productividad de aspectos concretos, aunque es necesario para su comparación tener fiabilidad de la homogeneidad de los datos. Así, cuando se indican las toneladas de carbón por hombre y año que se extraen de las diversas minas del mundo es necesario conocer si se refieren exclusivamente al personal directo extractivo o incluyen capataces, y también homogeneizar el número de horas/año trabajadas, entre otros factores.

Por otra parte, el conocimiento de un conjunto de índices parciales de productividad no nos lleva a la evaluación global de la eficiencia de la empresa.

El método de análisis de la productividad global da un paso adelante en la interpretación de la actuación empresarial, aunque mantiene una incógnita sobre la situación real de la empresa, ya que la productividad es una medida relativa a la situación interna de potencialidades, pero para que la empresa pueda sobrevivir, debe compararlas al estado actual de las empresas competidoras.

La productividad global se define como la relación entre la producción o servicios obtenidos y la combinación de factores empleados para su consecución, y el excedente de la productividad global o progreso interanual de la productividad a la diferencia de cantidades de productos evaluada a precios del primer año, menos la diferencia de cantidades de factores empleados, evaluada igualmente a precios del año base.

Independiente de los problemas que mencionaremos a continuación para la validez informativa de la comparación interanual de las productividades, debe tenerse en cuenta que es necesario incluir el coste de los capitales propios y ajenos en el cálculo de los índices, ya que la ausencia de estos costes implicaría una desomogeneidad

básica, muy corriente actualmente, que invalida en gran medida la información y toma de decisiones basadas en los índices de productividad.

Mediante el cálculo del índice de productividad global del año base, se pueden establecer índices comparativos interanuales de la misma empresa para examinar la evolución de la participación relativa de los diversos factores en la generación de la producción obtenida. Claro que estos índices deben verse corregidos por el cambio de los precios relativos de los factores, así como por los cambios de las proporciones de la combinación productiva inicial. También surgen problemas de comparación si se altera la calidad de los *input*, ya sea como consecuencia de utilización de mejores medios variables (calidad de materiales, mano de obra más cualificada, mejor organización del trabajo), como si se aplican avances tecnológicos o sistemas intensivos de capital. Resulta, asimismo interesante, analizar la secuencia de las tasas del excedente de productividad global que se obtienen de la división del excedente de productividad de cada factor correspondiente al año comparativo y el volumen de producción del año base.

El método de análisis de la productividad global de los factores, también conocido como contabilidad de excedentes, fue difundido por el CERC francés (Centro de Estudios et de Recherche sur les Cost)<sup>14</sup> partiendo de las ideas de A. Vincent<sup>15</sup> por la iniciativa de Pierre Massé<sup>16</sup>, quien expuso su particular punto de vista sobre la generación y reparto de excedentes, bajo el nombre de los dividendos del progreso.

Probablemente hayan sido Courbis y Meraud los autores que más han sistematizado el método y la interpretación del excedente de productividad global, cuyo fundamento estriba en considerar a la empresa no sólo como un agente transformador de factores en productos, sino como un mecanismo de reparto de valores añadidos,

---

14. *Surplus de la productivité globale et comptes de surplus*. Documents del CERC, nº 1. París 1969.

15. Vincent A. *La mesure de la productivité*. Dunot. 1968, París.

16. Massé P. et Bernard P. *Les dividendes du Progrés*. Editions de Seuil. París, 1969.

generados entre los diferentes agentes económicos que participan en la coalición empresarial.

El excedente de la productividad global mide las ganancias de productividad a precios constantes y expresa el reparto de la productividad generada entre los agentes, mediante la comparación de las cuentas de resultados, desagregados en cantidades y precios, de dos períodos consecutivos, del que el primero sirve de base.

El excedente de productividad global mide la variación de la productividad, es decir, la ganancia o la pérdida que se produce en la combinación de factores productivos, y calcula la participación de cada agente en la variación de esta productividad.

El cálculo del excedente no puede expresar la relación entre los dos años del valor de la producción y el coste de los factores, ya que en su cálculo sólo interviene la variación de cantidades de ambos períodos valorados a los precios del período base. No obstante, el excedente así calculado puede interpretarse con el aumento de eficacia de una combinación de factores y productos más productiva a precios constantes.

El excedente de productividad global se obtiene de la igualdad de generación y reparto del excedente a precios constantes, mediante la comparación de dos cuentas de resultados relativas a los dos años considerados, que tiene la siguiente estructura:

Período Base

$$[1] p.V = \pi F + B$$

Período Comparativo

$$[2] (p + \Delta p) (V + \Delta V) = (\pi + \Delta \pi) (F + \Delta F) + (B + \Delta B)$$

que operando

$$pV + p\Delta V + \Delta pV + \Delta p\Delta V = \pi F + \pi\Delta F + \Delta\pi F + \Delta\pi\Delta F + (B + \Delta B)$$

agrupando y restando el período base

$$-pV = -\pi F - B$$

tendremos

$$[3] p\Delta V - \pi\Delta F = \Delta\pi (F + \Delta F) - \Delta p (V + \Delta V) + \Delta B$$

Variación de ventas a precios del año base -

Variación de factores a precios del año base =

Variación de remuneraciones de factores por las cantidades del

período comparativo -

Variación de precios de venta por las ventas del período comparativo +

Variación del beneficio

donde

$p$  = precios de venta de productos

$V$  = ventas en cantidades

$\pi$  = precios de compra y remuneración de factores

$F$  = cantidad física de factores

$B$  = beneficio

Que representado en forma contable, desglosando el coste de los factores en materiales, personal y financieros

Cuenta resultados período base		Cuenta resultados período comparativo		
Coste materiales	$m\pi$	$(m+\Delta m)$	$(\pi+\Delta\pi)$	
Coste personal	$h O$	$(h+\Delta h)$	$(O+\Delta O)$	
Coste financiero	$K c$	$(k+\Delta k)$	$(c+\Delta c)$	
Beneficios	$B$	$B+\Delta B$		
	Ventas $Vp$		$(V+\Delta V)$	$(p+\Delta p)$

nos lleva al cálculo del excedente de la productividad global entre dos períodos, como la diferencia entre las cantidades producidas y vendidas y la cantidad de factores consumidos valoradas a los precios del año base, que clasificados como origen del excedente en el haber y como reparto a los diversos agentes en el debe, tiene la siguiente representación

Cuenta de excedente del período comparativo

Reparto	Origen
$\Delta\pi (m + \Delta m)$	$p \Delta V$
$\Delta O (h + \Delta h)$	$- \pi \Delta m$
$\Delta c (K + \Delta K)$	$- O \Delta h$
	$- c \Delta K$
$- \Delta p (V + \Delta V)$	
$+ \Delta B$	

donde el origen mide el resultado de la productividad conseguida por la empresa en su adaptación al entorno, ya que implica, si es positivo, una combinación de factores y productos más competitiva a precios constantes. En el debe se muestra como es repartido este excedente entre los agentes económicos pudiendo beneficiar o beneficiarse los distintos agentes: proveedores, prestamistas, clientes, etc., con un aumento o disminución de precios que, indudablemente ponderado por las distintas cantidades, influirá en el balance de la variable residual  $\Delta B$ , que corresponderá al excedente de beneficio que ha generado el empresario.

Otra versión contable más explicativa del origen del excedente de productividad puede definirse como la desviación en volumen o cantidad de los productos y factores del período 2 respecto al período 1, multiplicados por los precios del período 1, se desarrolla de forma sucinta del siguiente modo:

Explotación período 1		Explotación período 2	
$F_1\pi_1$	$X_1p_1$	$F_2\pi_2$	$X_2p_2$
B		$B + \Delta B$	

- F : conjunto de factores
- $\pi$  : precio de los factores
- X : conjunto de productos
- p : precio de los productos
- B : beneficio

Inicialmente se establecen las igualdades siguientes:

$$X_1p_1 = F_1\pi_1 + B$$

$$X_2p_2 = F_2\pi_2 + (B + \Delta B)$$

El excedente se define como la diferencia de:

$$\text{Explotación 2} - \text{Explotación 1}$$

$$F_2\pi_2 - F_1\pi_1 + \Delta B = X_2p_2 - X_1p_1$$

Sumando y restando:

$$\pm F_2\pi_1 \qquad \pm X_2p_1$$

tenemos:

$$F_2\pi_2 - F_2\pi_1 + F_2\pi_1 - F_1\pi_1 + \Delta B = X_2p_2 - X_2p_1 + X_2p_1 - X_1p_1$$

agrupando:

$$(\pi_2 - \pi_1) F_2 + \pi_1 (F_2 - F_1) + \Delta B = (p_2 - p_1) X_2 + p_1 (X_2 - X_1)$$

reclasificando términos tendremos:

$$p_1 (X_2 - X_1) - \pi_1 (F_2 - F_1) = (\pi_2 - \pi_1) F_2 - (p_2 - p_1) X_2 + \Delta B$$

Origen excedente Reparto excedente

donde:

$p_1 (X_2 - X_1)$  : Desviación en volumen de ventas a precio del año 1.

$-\pi_1 (F_2 - F_1)$  : Desviación en cantidad de cada uno de los factores a precios del año 1.

$(\pi_2 - \pi_1) F_2$  : Desviación en precio de compra de los factores, que habrá sido repartido según el signo de la desviación.

$-(p_2 - p_1) X_2$  : Desviación en precios de venta en el período. El excedente lo habrá recibido el mercado o la empresa según su signo.

$\Delta B$  : Variación del beneficio.

El entendimiento y puesta en práctica continua de este modelo de contabilidad directiva del cálculo y reparto de los excedentes de productividad puede aportar las bases para un nuevo pacto social-empresarial, que regenere la potencialidad de la coalición de todos los agentes que intervienen en la empresa, creando las nuevas condiciones para el encuentro de la competitividad perdida. Si esto sucede, como todos deseamos, esperamos se reconozca, el enorme valor de la sencillez operativa del modelo contable.



## VII CONCLUSIONES

Independientemente de la fundamentación y orígenes de la propiedad y de la capacidad absoluta o relativa de posesión que ha tenido lugar a través de los diversos usos, costumbres y derechos históricos, resulta incuestionable que la propiedad privada ha constituido el fundamento y motor del desarrollo económico actual. El deseo de posesión ha estimulado la iniciativa individual a organizar la producción para obtener una ganancia e incrementar el patrimonio, primero, a través de los intercambios de mercancías o trueque y posteriormente, a través del mecanismo de precios y mercados.

El estado o los diferentes estados a través de la regulación de la propiedad y de la exacción de impuestos, han sido responsables de la organización económica de las sociedades en las que las personas y las familias han tratado de alcanzar sus fines individuales y colectivos, teniendo como objetivo general del sistema económico satisfacer la escala de necesidades humanas desde el mínimo vital hasta su satisfacción máxima.

El papel económico de la actividad del estado, a lo largo de la historia, ha oscilado entre la intromisión de mayor o menor grado en la organización económica de la sociedad, o en los diversos grados de libertad otorgados a los individuos y organizaciones privadas.

Dentro de la primera acumulación económica capitalista, que se consolida a finales de la Edad Media y principios de la moderna con

el establecimiento de los estados nacionales, la generalización de la partida doble, difundida a través de la obra de Luca Pacioli, representó en nuestro mundo occidental, la introducción de una metodología que permitió la aplicación de la racionalidad económica, a través del cálculo periódico del resultado y de la situación del patrimonio.

Posteriormente, la metodología contable ha sabido evolucionar hacia la partida múltiple, habiendo encontrado en la actual estructura básica de los ordenadores, el medio de tratamiento automático de la información y de la transformación de ésta en conocimiento.

La Revolución Industrial del siglo XVIII abrió las puertas a la división y especialización del trabajo, lo que permitió la producción en serie a bajos costes, asignando un nuevo sistema de organización económica, conocido con el nombre de empresa, que fue desplazando, en parte, al mercado, en su labor de organizar la producción y asignar los recursos de la forma más eficiente.

Desde ese momento histórico de la aparición y generalización de la empresa moderna, tres organizaciones económicas, el estado, el mercado y la empresa, dirigen la eficiente asignación y reparto de recursos económicos de cada nación.

La contabilidad, en sentido genérico, siempre ha acompañado, como sistema general de información, todos los procesos de acumulación económica que están determinados por la circulación económica y que promueven la actividad económica, habiendo desarrollado, entre otras, los modelos de contabilidad nacional, de la contabilidad de las entidades sin fines de lucro y de la contabilidad de la empresa.

Hasta el principio de nuestro siglo, la empresa, el empresario y el capital se confunden e identifican, más adelante, el patrimonio personalizado da paso al capital de las sociedades anónimas, en las que unos capitalistas permanecen con ánimo de controlar la organización y, otros, son simples inversores; y el empresario personal evoluciona al empresario organización, apareciendo en las empresas importantes una separación práctica entre la propiedad y el control y, en consecuencia, una posible divergencia entre los objetivos de los propietarios y los directivos. También, por otra parte, y fruto de las ideas socialistas, aparecen las organizaciones sindicales que representan los

intereses de los trabajadores, cuyo poder reivindicativo limita notablemente los derechos de decisión y asignación de rendimientos residuales de los propietarios.

La empresa, por otra parte, ha sido conceptualizada a través del modelo neoclásico que, basándose en unos supuestos irreales, llega a conclusiones razonables, pero inaplicables al mundo real, la teoría de la organización que considera que la empresa progresa siempre que los miembros de la organización consideren que reciben retribuciones adecuadas a sus contribuciones, las diversas teorías del enfoque contractual que postulan el concepto de empresa como una coalición de contratos entre los propietarios de los diversos factores que participan en la combinación productiva y el modelo más moderno es el enfoque estratégico por el que se pretende maximizar una función integradora de todos los objetivos de los partícipes en la coalición empresarial, pero aceptando que el primer objetivo a cumplir es el mantenimiento de la competitividad de la empresa a corto y largo plazo.

Ante la caída de barreras arancelarias (UE, GATT, OMC) este objetivo de obtener y mantener la competitividad de la empresa, devuelve el problema a las dos coordenadas esenciales de producir para el mercado: primera, cómo se afronta el riesgo patrimonial entre capitalistas y prestamistas de la empresa y segunda, cómo se seleccionan los directivos que asuman el reto competitivo para que las empresas junto al estado logren el pleno empleo de la población. Desde esta perspectiva, la Contabilidad Directiva suministra información para el desarrollo de la estrategia competitiva de la empresa, y la Contabilidad Financiera ventila las responsabilidades sociales de la generación y reparto de las rentas y riquezas producidas.

Bajo estas premisas, el objetivo económico de la empresa consiste en maximizar las rentas y riquezas de todos los factores que tienen derechos actuales y futuros sobre los activos, manteniendo los propietarios del capital su derecho a las rentas residuales. Pero el problema actual consiste en que los costes para resolver los conflictos de intereses entre accionistas, directivos y personal se han vuelto muy elevados, sustancialmente por la dificultad de establecer y hacer

cumplir contratos explícitos y completos. El segundo problema para restablecer la competitividad del país consiste en que deben ser competitivas todas sus instituciones, gobierno, mercado, empresas, siendo muy difícil que éstas últimas compitan bien, sino se encuentran inmersas en un clima de competitividad global.

La contabilidad de la empresa en su rama de contabilidad financiera que tiene por objetivo el descargo de las responsabilidades sociales inherentes al derecho de apropiación del excedente residual, no puede mostrar la imagen verdadera de la empresa porque su información está subordinada a los objetivos de la propiedad y a regulaciones que le impiden contabilizar tanto los costes de los contratos implícitos e incompletos, como el riesgo de incumplimiento de los contratos.

Sin embargo, la Contabilidad Directiva, libre de toda atadura institucional, puede calcular tanto el resultado económico de las inversiones que tiene comprometidas la empresa, como colaborar a través de los nuevos enfoques de contabilidad estratégica, a la mejor toma de decisiones, para mantener e incrementar la competitividad de la empresa.

El modelo de productividad global y reparto del valor añadido podría ser uno de los múltiples modelos de Contabilidad Directiva, que sirviera para establecer y mantener el pacto social empresarial que constituye el fundamento de la necesaria transmisión de la fuerza interior competitiva de la empresa, al mercado exterior de bienes y servicios.

Señores Académicos, si ante la difícil situación de las empresas españolas, logramos hacer ver al estado, trabajadores y empresarios, que es necesario encontrar un nuevo marco constructivo para recuperar la competitividad perdida, me será muy difícil olvidar este día, en el que vuestra comprensión, me ha permitido expresarme frente a esta docta academia.





EXCELENTÍSIMO SEÑOR PRESIDENTE  
EXCELENTÍSIMOS SEÑORES ACADÉMICOS  
EXCELENTÍSIMOS E ILUSTRÍSIMOS SEÑORES  
SRAS. Y SRES:

Por estas fechas, en todo el Mundo, la profesión contable celebra el quincuagésimo aniversario de la publicación en Venecia de la “Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proporcionalità” de Luca Paccioli o Pacciolo que contiene el primer texto impreso, en vulgar toscano, de los principios y reglas de la partida doble.

Será bueno recordar que el monje franciscano, nacido en Burgo de San Sepolcro, cerca de Arezzo, no inventó la partida doble pues, según él mismo declara, se limita a explicar como los comerciantes de su entorno llevaban las cuentas y ha de transcurrir un siglo para que, según Quesnot Paschier Goessens, comerciante flamenco establecido en Hamburgo, publique en 1594, unos comentarios sobre la necesidad de las cuentas anuales que hasta la Ordenanza francesa de Colbert de 1673 no quedaron obligatoriamente establecidas, si bien Pietra, en 1586, ya habla bastante del balance.

Según explica el Profesor Boter, “Angelo Pietra (1550-1590) - autor de “Indirizzo degli economi” era un monje benedictino de la congregación de Monte Cassino que en 1580 publicó un libro como fruto de su práctica en la administración del monasterio de San Juan Bautista, de Oriana, cerca de Mantua. Por consiguiente, su posición

no era la misma que Pacciolo, puesto que éste se limitó a describir, aunque de una manera magistral, lo que observó que hacían los “ragionieri”, y en cambio Pietra explicó los resultados de su trabajo cotidiano de llevar la cuenta y razón de las operaciones referentes a la administración del patrimonio que su Orden le había confiado”.

No vamos a seguir con la historia de la contabilidad. El profesor italiano Federico Melis y el flamenco Vlaenmick, tienen publicadas unas magníficas historias y en esta Barcelona me permito recordar el estupendo trabajo del que fue nuestro colega académico el Dr. Fernando Boter Mauri (e.p.d.), publicado en 1959, con el título de “Las doctrinas contables” que traigo a colación porque en él, opino, he atisbado ya la cuestión que es una de las tesis del recipiendario: “de como la contabilidad evoluciona de los propietarios, personas físicas, a los empresarios, personas jurídicas”. No es que el Dr. Boter desarrolle la tesis que acaba de exponer muy brillantemente el Dr. Mallo, pero sí que dedica varias páginas, al tema de la admisión por la ciencia y el derecho y por la contabilidad de la teoría de las personas jurídicas que es la justificación de la partida doble, recogiendo varias sentencias de nuestro Tribunal Supremo que se ocupan del concepto y la evolución de la empresa en su problemática jurídica moderna.

Según Melis, la formación de la partida doble no debe ser atribuida a un giro rápido de la metodología y de la sistemática contables, sino a un proceso espontáneo y evolutivo, a través del cual el método, perfeccionándose mediante el sistema y ofreciendo a éste motivos de perfeccionamiento por su fuerza expresiva, ha reunido gradualmente las características reconocidas hoy a la partida doble.

Como dice Egidio Giannessi, siguiendo a Melis, el continuo desarrollo de los negocios y la formación de complejos patrimoniales favorecieron la aparición de las compañías, constituidas en sus orígenes por los componentes de una misma familia y extendidas sucesivamente a otras unidades familiares interesadas. Este hecho contribuyó a su vez a elevar las posibilidades de las compañías,

transformándose por efecto, en causa del desarrollo de la fase capitalista de la empresa.

Es fácil intuir que al consolidarse la forma capitalista de la empresa, por causa del aumento creciente de la materia a administrar, debía fatalmente reclamar un necesario adecuamiento de los instrumentos de registro.

En su origen, siendo los intereses de la compañía limitados al control de las relaciones con terceros, viene dado el mayor desarrollo a las cuentas abiertas a los créditos y a los débitos, sucesivamente, cuando la gestión reclamó formas más complejas, el control viene extendido a los componentes patrimoniales de otra naturaleza y al capital, considerado en unívoca formación.

La cuenta de capital, considerada inicialmente una forma de deuda de la compañía hacia el sujeto hacendal, viene gradualmente liberado de esta concepción pasiva y asume el significado de “fondo neto”, tal como ha llegado hasta nosotros.

Surge de este modo la forma inicial de contraposición de las dos personalidades imperantes en el mundo económico: el capitalista y la empresa. Faltaba sólo un instrumento adecuado para realizar la dinámica del fondo neto, el cual quedaba, en los confrontos de su aspecto unívoco, inmóvil en el relativo “cuenta”. La dinámica venía seguida mediante las cuentas abiertas a los componentes singulares del patrimonio, y el resultado económico de las operaciones venía recabado por la suma comprensiva de las variaciones sufridas por el patrimonio en un período de tiempo dado.

La atribución de signo contable a las partidas singulares fue cosa bastante sencilla, ya que en las cuentas primitivas abiertas a los débitos y a los créditos, las voces “debe” y “haber” tenían el significado de variaciones aumentativas o disminutivas y así los mismos términos fueron entendidos con igual significado a todos los otros componentes del patrimonio.

Hasta este momento, naturalmente, a pesar de los notables progresos hechos por el registro metódico y sistemático, no se podía hablar

aún de partida doble, faltando la contraposición de los movimientos patrimoniales extendida a las variaciones aisladas o descubiertas. Esta fase fue extremadamente rápida, porque los contables, empujados por las necesidades mismas del análisis patrimonial, fueron llevados a encontrar en esta operación la solución efectiva del problema de la metodología por partida doble.

El análisis de los hechos permitió constatar que algunas operaciones producían variaciones aisladas o descubiertas, con efectos inmediatos sobre el resultado económico; otras, en fin, producían variaciones contrarias de monto no igual, influyendo, positiva o negativamente por la suma algébrica de las diferentes medidas monetarias, sobre el resultado económico mismo.

Este modo de enfocar los hechos hacendales hace entender que estuviese ya presente en la mente de los contables de entonces los supuestos fundamentales del método de partida doble, la contraposición, o sea, de los efectos provocados por las variaciones económicas sobre los componentes del capital y sobre el fondo considerado en su medida compleja y unitaria.

Típica expresión de las variaciones de la última especie son las cuentas abiertas a los “avanzi” y a los “disavanzi”, con los cuales venían indicados los resultados, a medida que éstos, en relación a las operaciones hacendales, se formaban.

El Dr. Mallo nos describe una contabilidad polivalente, un dato, un “input”, gracias a la informática, debe ser tratado “on line” dando lugar al nacimiento de una información de la que se deducen variadas consecuencias según programas adecuadamente establecidos. Ahí está el meollo de la contabilidad del empresario que compendía en las págs. 29 y 30 y que no voy a repetir. Es interesante considerar las funciones de la contabilidad que hace más de 60 años expuso el tratadista francés René Delaporte en sus trabajos y, en especial, en sus aportaciones a Congresos internacionales.

Acogemos con satisfacción al Dr. CARLOS MALLO RODRIGUEZ, cuyo destacado *curriculum vitae* recogemos

en extracto a continuación.

Nacido en León el día 11 de mayo de 1941, donde cursó el Bachillerato elemental y superior, pasando posteriormente a la Escuela Profesional de Comercio de la misma ciudad donde realizó los estudios de Peritaje y Profesorado Mercantil, obteniendo esta última titulación en Enero de 1962. Seguidamente se matriculó en la Facultad de Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales de la Universidad Complutense de Madrid, obteniendo el título de Licenciatura en la Sección de Económicas y Comerciales en 1966.

En el curso siguiente realizó los cursos de Doctorado y comenzó la elaboración de la tesis dirigida por el Profesor Fernández Pirla sobre “la Reforma Dinámica de la empresa, ante las tensiones internas y externas”, habiendo obtenido el título de Doctor en Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales, Sección de económicas y Comerciales en Enero de 1972.

Al terminar la licenciatura de Económicas y Comerciales, comenzó su labor docente siendo nombrado Profesor Ayudante en la Cátedra de Teoría de la Contabilidad que dirigía el Profesor Fernández Pirla, durante los cursos 66-67, 67-68 y 68-69.

En el curso 69-70 se incorporó como Profesor Ayudante de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la recién creada Universidad Autónoma de Madrid, bajo la dirección del Profesor Calafell Castelló, Jefe del Departamento de Contabilidad.

En Enero de 1980 obtiene por oposición la plaza de Profesor Agregado de Contabilidad de la Empresa y Estadística de Costes de la Universidad Autónoma de Madrid, lo que representa la culminación de un esfuerzo continuado en la investigación y conocimiento de la contabilidad de Costes, tanto en la vertiente académica y docente como en la profesional, accediendo a Catedrático de la misma plaza y especialidad en 1984.

En Septiembre de 1990 se incorpora a la nueva Universidad Carlos III de Madrid como Vicedecano de la Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas y responsable del Área de Empresa. En 1993 es

nombrado Director del Departamento de Economía de la Empresa en esta Universidad.

A lo largo del proceso formativo y creador ha destacado su interés por los aspectos humanos y sociales principalmente de la Universidad y de la Empresa, instituciones donde ha desarrollado su actividad profesional, que ha sido proyectada a través de clases, cursos y conferencias a otros ámbitos de la sociedad, destacando su especialización en el campo de la Contabilidad de Gestión.

Así, entre otras actividades, pueden citarse como más relevantes: la obtención de la beca al proyecto de realización de la Tesis Doctoral concedida por el “Fondo para la investigación Económica y Social” de la Confederación Española de las Cajas de Ahorro. Diploma de Estudios Cooperativos del Patronato de la Cátedra de Cooperación. Diploma por North Carolina State University (School of Liberal Arts). Miembro de la National Association of Accountants y de varias instituciones Profesionales Españolas.

Es también miembro Numerario por oposición del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, desde 1973.

En el campo profesional ha colaborado en numerosos trabajos y estudios económico-financieros de la empresa, pero también ha estado comprometido en la gestión de determinadas empresas donde ha podido contrastar el valor operativo de los modelos teóricos, en el campo de la contabilidad y la gestión.

Las publicaciones y trabajos científicos realizados constituyen el fruto de la labor investigadora y docente del Profesor Mallo, que mediante el contraste con la práctica profesional, va sedimentando y perfeccionando el conocimiento a lo largo de una vida de la que se espera mantenga durante mucho tiempo la capacidad creadora y el compromiso social demostrado hasta el presente.

Una muestra de su buen hacer es el trabajo que en extracto nos ha leído. Al darle la bienvenida en nombre de mis compañeros me siento halagado por el hecho de que otro Catedrático de contabilidad se incorpore a nuestras tareas y me felicito por ello dado sus

profundos conocimientos y su demostrada voluntad de análisis y estudio para ampliar el horizonte de eso al que están dando otros nombres pero, en el fondo, no es más que la clásica contabilidad, cuyo estudio inicié en 1926 bajo la guía del Catedrático Ballesteros Marín-Baldó y que todavía no he acabado y ante trabajos como los del Dr. Mallo me siento todavía neófito.

Muchas gracias por la atención que han dispensado a mis palabras y reitero mi felicitación al Dr. Mallo por el magnífico trabajo que nos ha ofrecido.

