



El perfil fetichista de la Contabilidad Mercantil: una crítica con base en la obra de Marx.

Luis Fernando Valenzuela Jiménez

Yuli Marcela Suárez Rico

Resumen

Las frecuentes crisis del sistema capitalista con sus nefastas consecuencias para la sociedad y el ambiente han motivado la relectura y ponderación de las tesis marxistas. Una mirada retrospectiva a la economía y la política, en interacción con la contabilidad, revela cómo ésta siempre ha jugado un papel alineado con los intereses del capital, ocultando verdades y maquillando realidades, con lo que puede calificársele de contabilidad fetichista.

En el documento se realiza un examen crítico de la contabilidad y sus principales autores a través de la historia, auscultando bajo la lupa de los planteamientos marxistas que delatan la plusvalía como resultado del proceso de intercambio de mercancías, para encontrar que la doctrina contable en ninguna época ha acompañado desde su trinchera epistemológica, ni en la práctica, los serios y científicos planteamientos de Marx para alcanzar una vida digna.

El seguimiento juicioso realizado a las diversas teorías y técnicas de la contabilidad desde lo propuesto por Pacioli hasta nuestros días muestra que su estructura apenas vino a tener avances importantes en los últimos 50 años, si consideramos que los diseños fundamentales de la disciplina apenas se han mejorado en su técnica en virtud a las nuevas tecnologías.

Se plantea la necesidad de darle una reestructuración a la contabilidad tanto en su conceptualización y corpus teórico, como en su quehacer pragmático y funcional, de manera que se avance hacia una disciplina que no cohoneste con la injusticia y el robo que propicia el capitalismo, en detrimento de los actores que durante toda la historia han sido desconocidos como son el trabajo, la sociedad y el ambiente.



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

Palabras clave

Intercambio, dinero, contabilidad fetichista, plusvalía, mercancías, contabilidad política.

Abstract

The frequent crises of the capitalist system with its disastrous consequences for society and the environment have led to the reinterpretation and weighting of Marxist thesis. A retrospective to the economy and politics look, interacting with accounting reveals how it has always played a aligned with the interests of capital paper, hiding truths and making up facts, which should be classified as fetish accounting.

In the document a critical examination of the accounts and its main authors is done through history, auscultation under scrutiny Marxist approaches that reveal the goodwill as a result of the exchange of goods, finding that any accounting doctrine time has accompanied since its epistemological trench, or in practice, serious and scientific approaches of Marx to achieve a decent life.

The serious monitoring done at the various theories and techniques of accounting since Pacioli proposed by until today shows that its structure just came to have important advances in the last 50 years, considering that the basic designs have barely improved discipline in his art under the new technologies.

The need to provide a restructuring accounting both in its conceptualization and theoretical corpus, and its pragmatic and practical work, so that progress towards a discipline that not cohoneste injustice and theft that favors capitalism arises in detriment of the actors that throughout history have been unknown such as work, society and the environment.

Key words



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

Trade, money, fetish accounting, goodwill, goods, accounting policy.

1. Introducción

El pasado 05 de julio de 2015 el pueblo griego expresó en las urnas, a través del mecanismo del referendo, un contundente rechazo al capitalismo transnacional al manifestar que no admitía someterse a las imposiciones de la troika integrada por la Unión Europea, el Fondo Monetario Internacional y el Banco Central Europeo (Stamouli & Bouras, 2015). El hecho es un síntoma más de la gran crisis del sistema capitalista a nivel mundial y encaja en lo que Marx (1965) analizó e investigó alrededor del enigma del dinero, en cuanto que la crisis se da con ocasión de la impagable e injusta deuda internacional de Grecia, la cual ha implicado insoportables medidas que afectan la calidad de vida de los herederos de la más antigua democracia del mundo, entre otras, recortes a las pensiones, eliminación de subsidios e incremento del impuesto al valor agregado IVA.

Sucesos anteriores habían puesto en tela de juicio la efectividad del capitalismo como sistema social y económico, siendo quizá los más destacados el crack de 1929 con un colapso de proporciones mundiales que arruinó millones de familias, calificado como el desastre financiero más crítico de la historia (Thomas & Morgan-Witts, 1986); y la debacle financiera de finales del siglo XX con una lista larga de estrellas bursátiles que se apagaron o dejaron de brillar (Pastré & Vigier, 2009) y la primera década del siglo XXI, con el fracaso del sistema bancario y defraudaciones exorbitantes que irónicamente se le cargan a los ciudadanos de a pie, con la destrucción de millardos de riqueza inflada artificialmente que devinieron en incredulidad de los ahorradores (Aglieta & Rebérioux, 2009).

A más de 150 años de haberse publicado *El Capital* resulta necesario consultar a Marx y en general todas sus tesis, para entender el verdadero problema de la sociedad y del ambiente, en tanto el sistema capitalista no ha logrado entregarle a



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

la humanidad un bienestar ni siquiera mínimo. Para Marx “La riqueza de las sociedades en que impera el régimen capitalista de producción se nos aparece como un “inmenso arsenal de mercancías” y la mercancía como su forma elemental. (Marx K. , 1965, pág. 3)”. Mercancía que con sus valores de uso y de cambio dan lugar a unas de las más famosas fórmulas estudiadas por la humanidad¹ como son:

M --- D --- M

y

D --- M ---D

Mercancía --- Dinero --- Mercancía

Dinero ---Mercancía --- Dinero

Los problemas analizados por Marx cobran vigencia en la actualidad porque el sistema capitalista ha llegado a un momento en que el dinero se multiplica así mismo de forma desorbitante y la ambición por la acumulación ha incrementado la desigualdad a niveles inimaginables, pero la humanidad actual sufre hambre y pobreza como nunca antes y el entorno natural cada vez se deteriora más. En este contexto el único que gana es el capitalista, hoy representado por las corporaciones, que de manera inhumana actúan como “los conquistadores del mundo, que con cada nuevo país sólo conquistan una nueva frontera” (Marx K. , 1965, pág. 97).

Pero el interés de Marx no es sólo el análisis de la circulación de la mercancía y de cómo esta se convierte en dinero, sino que descubre el origen del problema, en lo que él llamó la plusvalía (Marx K. , 1965), como un valor excedente o incremento resultante del proceso de intercambio del cual se apropia el capitalista y que en el fondo viene a pertenecer en justicia a la fuerza laboral.

Ahora bien, ¿qué papel jugaron la Contabilidad y los teóricos contables contemporáneos de Marx frente a ese panorama delincencial en que se le expropiaba a alguien para beneficio de otro? Aún más, ¿qué ha hecho la Contabilidad y los teóricos contables posteriores hasta nuestros días, por generar

¹ Una consulta en el buscador Google arroja cerca de 400.000 resultados sobre las fórmulas del valor de Marx, incluso superando la fórmula $e = mc^2$ de Einstein con menos de 300.000 resultados. Al consultar con el nombre Marx, salen 82'100.000 resultados, frente a 106'000.000 al poner Einstein. Marx salió elegido en 1999 en una encuesta pública de la BBC de Londres como el "pensador del Milenio".



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

doctrinas, conceptos, sistemas y teorías que revelen el execrable crimen de la plusvalía, cuya problemática es ahora más grave que en los años decimonónicos?

Parece lamentable que a Marx lo hayan dejado solo en su lucha contra el monstruo del capital y que una disciplina clave como la Contabilidad no lo haya acompañado con planteamientos realmente críticos para desnudar el verdadero sentido de la circulación de la mercancía y del dinero. Por el contrario, podría insinuarse que los desarrollos teóricos en materia contable le apuntaron a hacerle el juego a la economía política que Marx criticaba y la doctrina emanada de las escuelas con sus más connotados representantes se dedicaron a crear y diseñar herramientas pragmáticas al servicio del capital, distanciándose claramente de una urgente responsabilidad social que promueva una sustentabilidad que asegure la permanencia de la vida en la tierra. Incluso los pocos economistas que analizaron la forma del valor arribaron a resultados dudosos en razón a la influencia que sobre ellos ejerció la práctica burguesa (Fischbach, 2012).

El análisis de la circulación de la mercancía y del dinero por parte de Marx se da en el período clásico de la evolución de la contabilidad como disciplina y por tanto los aportes teóricos contables emanan de las diferentes escuelas de la época y los años siguientes: la Contista con Degranges, la Lombarda con Villa, la Personalista con Cerboni, la Materialista con Besta, la Hacendista con Rossi (Requena, 1981), sin embargo, esas contribuciones a la disciplina contable se centraron más en mejorar los conceptos y prácticas contables del período empírico que fundamentaba su enfoque en el registro de las operaciones con la partida doble como su ícono, sin comprometerse, ni encarar los problemas e impactos de las expresiones capitalistas en que se explotaba al verdadero creador o productor de la riqueza por medio del trabajo.

Esa deuda histórica de la disciplina y de los contables con la verdad que oculta el capitalismo que Marx desenmascaró, tampoco fue, ni ha sido saldada por los autores del período científico de la contabilidad, menos aún por nuestros



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

contemporáneos. En efecto, el período científico de la contabilidad, caracterizado en principio por un enfoque económico pasó luego a una tendencia formalista, pero notoriamente desprendidas del compromiso con develar la verdad del maniqueísmo capitalista que se apropia del valor que genera el trabajo y que se consolida formalmente como utilidades, bajo el amparo de la ley y que por las crisis recientes se ha llegado a decir que “gracias a la contabilidad de doble entrada inventada por los comerciantes venecianos y alemanes a finales del siglo XV se pudo desarrollar el capitalismo moderno hasta llegar a su actual complejidad y rendimiento” (Otte, 2010, pág. 158).

Otros autores ingenuamente creen que se tiene una deuda con Pacioli, aún no reconocida, por el rol de la partida doble en el creciente auge y desarrollo capitalista, que en parte produjo el derrumbe del socialismo (Maldonado, 1995) u opinan como Villoro (2012, pág. 153) que “El Capital pretende ser un tratado científico, pero es también un relato de un drama moral y una exhortación a tomar parte de él”.

Lo expuesto atrás es reflejo del trabajo de investigación que se intenta realizar en el proyecto denominado “Bases para una Contabilidad Política: Crítica a la Contabilidad Fetichista”, avalado por la Universidad Nacional de Colombia, cuyo propósito es demostrar que la contabilidad como instrumento maquillador y falaz ha adoptado unos postulados teóricos y prácticos que ocultan la verdad de los hechos que supuestamente maneja, entregando unos reportes que además de ser equivocados, lo que hacen es desviar la atención sobre los hechos verdaderos, en donde el más significativo es la apropiación por parte del propietario del capital, del valor que en justicia le corresponde a los trabajadores, acuñado con el nombre de la plusvalía (Marx C. , 1965) y que hoy es el resultado de la aplicación de la teoría financiera cuyo objetivo básico es la maximización de riqueza de los accionistas (Boatright, 2001).

Para satisfacer tal propósito se hará un análisis comparativo de lo planteado por Carlos Marx en su obra Crítica de la economía política (Marx, 1995), que pasó



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

finalmente a llamarlo El Capital porque “los libros extensos merecían títulos cortos” (Wheen, 2007, pág. 49) y otras de sus obras, frente a los fundamentos de la teoría y la práctica de la contabilidad tradicional que hemos calificado de fetichista -aunque ya Paton, citado por Taggart (1979), había dicho que la contabilidad está plagada de fetiches y vacas sagradas- con un enfoque epistémico que revisa los límites de la representación, mediante el desaprendizaje de los actuales criterios de la determinación de la relevancia (De Sousa Santos, 2011).

La investigación adoptará en su mayor parte una metodología de tipo exploratoria y tiene momentos de tipo descriptivo (Hernández Sampieri, Fernández Collado, & Baptista Lucio, 1995), acudiendo principalmente a la revisión bibliográfica, donde la Contabilidad tradicional será estudiada en sus desagregados principales, a saber: contabilidad comercial, contabilidad de gestión y contabilidad regulativa internacional, a luz de una amplia revisión bibliográfica que nos dé cuenta de los fenómenos del intercambio de mercancías, la producción de mercancías y de la operación de las empresas multinacionales, conceptos que se irán contrastando con la realidad asumida en su complejidad, por lo que este trabajo se inscribe en una perspectiva crítica de la contabilidad (Chua, 2005), con cuestionamientos al rol que juega la contabilidad en la perpetuación de privilegios de unos actores sobre otros (Archel, 2007).

La metodología del trabajo sigue los lineamientos que Marx esboza en su posfacio a la segunda edición de El Capital en cuanto aplica el método deductivo y el análisis relacional de variables (Marx K. , 1965), centrando la atención en tres momentos claramente diferenciados: 1.frente a los fenómenos económicos y sociales del intercambio de mercancías, 2. de la producción de mercancías y 3. de la incursión de las organizaciones a nivel internacional. Sin embargo, se tiene un enfoque complejo que pone en contacto e interacción todos los componentes de esas relaciones, a diferencia del tratamiento ortodoxo que se la ha dado a los negocios y la economía, con modelos tradicionalmente lineales (Briggs & Peat, 2001).



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

Esta ponencia con su reflexión escrita sólo abarca el análisis del proceso de intercambio de la mercancía en un intento de crítica a la contabilidad mercantil o contabilidad comercial, con lo cual seguimos el enfoque de la enseñanza tradicional de la disciplina. Después de esta introducción el documento se estructura de la siguiente manera: la segunda sección realiza un recuento sobre la teoría marxista del intercambio de mercancías y el tema de la plusvalía; en el tercer apartado se contrastan las teorías y prácticas contables sobre la circulación de las mercancías; en el cuarto capítulo se aventuran planteamientos para la configuración de una contabilidad política mercantil, como aporte provocador de debate; y finalmente se dejan unas conclusiones.

2. Marx y Los secretos de la circulación de la mercancía y del dinero, que derivan en la plusvalía.

La época en que le toca vivir a Marx comprende un lapso muy importante para la humanidad por las ideas revolucionarias de la ilustración, la cual le dio continuidad al tiempo glorioso del renacimiento, que junto a la filosofía de la modernidad rompieron las cadenas que los ataban al feudalismo. No obstante el ideario del hijo de Tréveris, fue alimentado además con todo el legado de pensadores anteriores, de hecho, su tesis doctoral es una disertación que contrasta el pensamiento de Epicuro y Demócrito. Pero fue Hegel quien le aportó la línea metodológica y epistemológica de la dialéctica para configurar su obra, en que como cirujano disecciona la economía y la sociedad de su tiempo para arribar a sus históricos planteamientos, cuya parte que nos interesa en esta ponencia se esboza en los siguientes párrafos.

2.1. Valor de uso y valor de cambio de la mercancía

Para entender los conceptos de valor de uso y de valor de cambio de las mercancías tomaremos dos actividades sencillas estrechamente relacionadas con la satisfacción de necesidades, a saber la pesca que deriva en la mercancía pescado y el corte de leña que da como resultado la mercancía que denominamos madera.



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

El pescado es una mercancía que sirve como alimento y la madera es una mercancía que sirve como combustible o para hacer muebles. En ambos casos esa utilidad de dichas mercancías son su valor de uso: el pescado como alimento, la madera como combustible o para convertirla en mueble. El valor de uso tanto del pescado como de la madera se concreta en el consumo de que es objeto por parte de quien se beneficia de su utilidad. En palabras simples, “La utilidad de un objeto lo convierte en *valor de uso*” (Marx K. , 1965, pág. 4).

Pero, ¿qué pasa si tanto el pescador como el leñador no desean consumir directamente sus mercancías y además cada uno requiere la mercancía que el otro posee? La respuesta evidente es que ambos pueden acordar un intercambio de sus mercancías y en ese caso el pescado y la madera estarían funcionando como valor de cambio. Es decir, el pescado tiene valor de uso cuando es consumido por el pescador y tiene valor de cambio cuando le sirve al pescador para adquirir otra mercancía que necesita y no posee, como sería la eventualidad para adquirir la madera. Por su parte, la madera tiene valor de uso cuando el leñero la consume y tiene valor de cambio cuando sirve para adquirir el pescado que no posee.

Ahora bien, pescador y leñador tendrán que resolver el problema de qué cantidad de pescado y de leña será la justa para que ninguno salga engañado en el proceso de intercambio, esto es, un valor equivalente entre el pescado y la leña. La genialidad de Marx nos ha enseñado que la medida justa es el tiempo de trabajo dedicado a la producción de cada mercancía, tal como se explica a continuación.

El pescador manifiesta que en una jornada de 12 horas pesca 12 pescados, lo que da un pescado por cada hora; y el leñador expresa que corta y prepara 4 cargas de madera en 12 horas, lo que le da una carga de madera por cada 3 horas. Por tanto pescador y leñador determinan que un intercambio justo y equivalente debe estar basado en el tiempo de trabajo, de manera que acuerdan como la medida correcta 3 pescados por una carga de leña, porque el trabajo es la medida común de ambas actividades, dado que 3 pescados le significan al pescador 3 horas de trabajo,



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

equivalente a las 3 horas de trabajo que se toma el leñador en producir una carga de leña. El trabajo había convertido al pez en pescado y al árbol en leña. En este caso redujeron sus respectivas mercancías a una hora de trabajo y procedieron al intercambio.

De forma similar se puede calcular el valor de cambio de cualquier mercancía, siempre teniendo como factor de consideración el tiempo de trabajo. Por ejemplo si invitamos a este ejemplo a un ebanista, quien al fabricar una silla toma 12 horas de trabajo y consume madera por 2 cargas de leña, se podrá estimar el valor de la mercancía silla así:

$$\begin{aligned} & \text{Materia prima} = 2 \text{ cargas de madera} = 6 \text{ horas de trabajo (labor del leñador)} \\ & + \text{ Trabajo propio del ebanista} = \underline{12 \text{ horas de trabajo}} \\ & = \text{Valor de cambio de la silla} = 18 \text{ horas de trabajo} \end{aligned}$$

Así, se sabe que la silla tiene un valor de cambio equivalente a 18 horas y se podrá intercambiar por cualquier otra mercancía cuyo valor de cambio sea equivalente a 18 horas de trabajo.

2.2. Medida de los valores y del dinero

Es fácil imaginar y comprender la complicación práctica que implicaría estar intercambiando mercancías por su valor de cambio equivalente. Incluso la imposibilidad de lograrlo en muchos casos. Si pensamos en el ejemplo que nos ha servido para ilustrar los conceptos, no siempre el pescador necesitará o querrá leña sino otras mercancías, otro tanto habría que decir del leñador y del ebanista. Esto llevó a la humanidad a encontrar una mercancía que sirviera como objeto de cambio para todos los casos, es decir una mercancía que fuera comúnmente aceptada por todos lo que deseaban intercambios.

Aunque la historia nos enseña que se han usado diversas mercancías como valor de cambio, ha sido el oro la mercancía de aceptación general en virtud a sus



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

características de duración, fragmentación, homogeneidad, difícil falsificación, fácil manipulación y transporte, entre otras ventajas, como bien lo expresa Marx, puesto privilegiado que conquistó históricamente y “tiene como función social específica, y por tanto como monopolio social dentro del mundo de las mercancías, el desempeñar el papel de equivalente general” (Marx K. , 1965, pág. 37).

Aceptada la mercancía oro como la medida de tiempo de trabajo general que nos permite o facilita el intercambio, la vida y sus necesidades son más llevaderas. Para entenderlo con el ejemplo que hemos traído a colación vamos a suponer que en una jornada de trabajo de 12 horas de un minero se obtienen 12 onzas de oro, lo que nos da un valor de 1 hora de trabajo por 1 onza de oro.

En consecuencia, esa mercancía que sirve como medida para el intercambio y que es de aceptación general es sencillamente el dinero, forma común de valor, por demás enigmático (Marx K. , 1965). El análisis descrito había sido objeto de atención hasta del propio Aristóteles, quien según Marx, no logró identificar que la medida de equivalencia era el tiempo de trabajo porque la sociedad griega estaba basada en el trabajo de los esclavos y por ende la desigualdad era latente (Marx K. , 1965). Esa mercancía que facilita el intercambio, de aceptación general es “La mercancía que funciona como medida de valor y por tanto, sea en persona o a través de un representante, como medio de circulación, es el dinero” (Marx K. , 1965, pág. 94).

2.3. Circulación de la mercancía y del dinero

El proceso de intercambio de mercancías encierra curiosidades sorprendentes que poco reflexionamos. Marx lo denomina la metamorfosis de la mercancía, donde alguien transfiere algo que no usará, a alguien que sí considera su valor de uso, de manera que esa mercancía intercambiada primero tiene valor de cambio y luego valor de uso, es decir se da un metabolismo social (Marx K. , 1965).



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

Pero cuando se da el proceso de intercambio, es necesario acudir a una tercera mercancía que sirva de mediadora con su valor equivalente o sea el dinero y las mercancías cambiadas por su equivalente sufren un desdoblamiento en mercancía dinero. Este proceso se sintetiza mediante la siguiente expresión:

Mercancía ---- Dinero ---- Mercancía

M ----- D ---- M

La anterior expresión en realidad tiene dos metamorfosis, primero con la venta, donde la mercancía se convierte en dinero, esto es M --- D y donde el poseedor de la mercancía le pone un precio, pero la necesidad de la mercancía dinero lo podría llevar a tenerla que entregar por un precio inferior a su valor. La segunda metamorfosis es D --- M, es decir la compra, que también es venta M --- D, de manera que la metamorfosis final de una mercancía es metamorfosis inicial de otra (Marx K. , 1965).

Marx advierte que en razón a que el productor suministra normalmente un tipo de mercancía, mientras él requiere numerosas mercancías, una venta desemboca en muchas compras diversas, donde D es punto final de la primera metamorfosis y punto inicial de la segunda transformación en cada operación total, cuya denominación apropiada es la circulación de mercancías y el dinero ejerce sus funciones de mediador de la circulación de mercancías (Marx K. , 1965).

Pero la constante y creciente cantidad cíclica de metamorfosis en que interviene el dinero, extrañamente envuelve una necesidad y -al tiempo- una pasión por retener el producto de la primera metamorfosis, de manera que D pasa de ser agente mediador del metabolismo, a volverse fin supremo, así “El dinero se petrifica, convirtiéndose en tesoro, y el vendedor de mercancía en atesorador” (Marx K. , 1965, pág. 95). Es en el atesoramiento o en la acumulación de riqueza que podríamos hallar la causa de los problemas de la humanidad y del ambiente que los contables contemporáneos de Marx no lograron plasmar en sus aportes a la



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

disciplina y que teóricos posteriores tampoco desnudaron con valentía. Lo que Marx percibía del atesorador lo describió claramente:

Cuanto más produce, más puede vender. La laboriosidad, el ahorro y la avaricia son, por tanto, sus virtudes cardinales, y el vender mucho y comprar poco el compendio de su ciencia económica (Marx K. , 1965, pág. 98).

De acuerdo con Zelizer (2011) el dinero corrompe los significados culturales con intereses materialistas y destruye los vínculos personales por lazos de cálculo instrumental.

Tratemos ahora los conceptos básicos que Marx estudió sobre la transformación del dinero en capital y de cómo se convierte el dinero en capital, asunto que se da en el proceso de intercambio con la siguiente relación:

Dinero ---- Mercancía ---- Dinero
D ----- M ---- D

Nótese que antes la relación M—D—M es una forma directa de circulación de mercancías donde la mercancía se transforma en dinero y luego éste se vuelve nuevamente mercancías, es decir, se trata de vender para comprar. En cambio ahora en la relación D—M—D el dinero se transforma en mercancía y esta vuelve a tomar forma de dinero, por tanto se trata de comprar para vender, es decir que el dinero en esta forma de circulación se vuelve capital (Marx C. , 1965).

En esta nueva relación D—M—D también se presentan dos metamorfosis, en la compra, D—M el dinero se vuelve mercancía. En la segunda metamorfosis, que es la venta M—D la mercancía vuelve a su forma de dinero. Ahora bien, la compra y la venta conforman un proceso total cuyo resultado desemboca en intercambio de dinero por dinero, es decir en el fondo la relación es D—D, pero en el proceso se encierran sutilezas que Marx evidencia o desenmascara brillantemente.



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

En la circulación simple $M—D—M$ el dinero siempre se convierte en mercancía porque se gasta definitivamente, en tanto en la forma $D—M—D$ el comprador hace un desembolso temporal porque vuelve a tenerlo cuando vende, esa ha sido su intención, por lo tanto la finalidad determinante fue el valor de cambio, a diferencia de la relación $M—D—M$ cuya finalidad es el valor de uso. Pero debe aclararse que en el proceso $D—M—D$ se acaba siempre sustrayendo a la circulación más dinero del que a ella se lanza. Si pensamos por ejemplo en el pescado que se compra por 1.000 pesos y luego se vende por 3.000 pesos, podría describirse la relación como $D—M—D'$ en donde $D' = D + \blacktriangle D$, es decir la suma inicial de 1.000 pesos más el incremento \blacktriangle de 2.000 pesos. Al respecto Marx dice “Este incremento o excedente que queda después de cubrir el valor primitivo es lo que yo llamo plusvalía (*surplus value*)” (Marx C. , 1965, pág. 114).

2.4. Fetichismo de la mercancía y del dinero

Por el trabajo humano el pez se convierte en pescado, el árbol en madera, la madera en silla o en mesa, pareciéndonos mercancías evidentes y comunes que estimadas como valores de uso no tienen nada misterioso. Pero cuando estos objetos empiezan a comportarse como mercancías, dice Marx (1965, pág. 38) “la mesa se convierte en objeto físicamente metafísico” y pregunta por qué se da ese carácter misterioso que presenta el producto del trabajo cuando deviene en mercancía, dando la siguiente explicación

El carácter misterioso de la forma mercancía estriba, por tanto, pura y simplemente, en que proyecta ante los hombres el carácter social del trabajo de éstos como si fuese un carácter material de los propios productos de su trabajo, un don natural social de estos objetos y como si, por tanto, la relación social que media entre los productores y el trabajo colectivo de la sociedad fuese una relación social establecida entre los mismos objetos, al margen de sus productores. Este quid pro quo es lo que convierte a los



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

productos de trabajo en mercancía, en objetos físicamente metafísicos o en objetos sociales (Marx C. , 1965, pág. 39).

Por el proceso de intercambio no se relacionan los productos realmente sino que al poner como equivalentes unos respecto a otros, como valores, lo que están haciendo es equiparando los propios trabajos, lo hacen y no lo saben, teniendo que hacer ingentes esfuerzos por descifrar el sentido de ese difícil jeroglífico, secreto de su propia obra social (Marx K. , 1965). Es en esta intrincada relación que se da el fetiche del dinero porque “esta forma acabada del mundo de las mercancías –la forma dinero- lejos de revelar el carácter social de los trabajos privados y, por tanto, las relaciones sociales entre los productores privados, lo que hace es encubrirlas” (Marx K. , 1965, pág. 43).

La ilusión del oro y la plata han generalizado la consigna de que con el dinero se compra todo y que le permite a Marx manifestar:

De aquí la magia del dinero. La conducta puramente atomística de los hombres en su proceso social de producción, y, por tanto, la forma material que revisten sus propias relaciones de producción, sustraídas a su control y a sus actos individuales conscientes, se revelan ante todo en el hecho de que los productos de su trabajo revisten, con carácter general, forma de mercancías. El enigma del fetiche del dinero no es, por tanto, más que el enigma del fetiche de mercancía, que cobra en el dinero una forma visible y fascinadora (Marx C. , 1965, pág. 59).

De acuerdo con Kaustky (1972), Marx es el primero en reconocer ese carácter fetichista de la mercancía y tal concepto es uno de los más importantes de El Capital. El fetichismo de la mercancía y el dinero “fundamenta la representación propia del modo de producción capitalista: la ideología burguesa” (Dallempagne, 1981, pág. 34), o como lo expresa Rubin (1974, pág. 108) “El fetichismo no es sólo un fenómeno de conciencia social, sino de ser social”.



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

2.5. La producción de la plusvalía

El concepto de plusvalía es probablemente el que tipifica el pensamiento revolucionario de Marx y cuya concepción es totalmente opuesta al sistema capitalista de su tiempo y de épocas posteriores, toda vez que reclamar para el trabajador lo que se lleva el capitalista implica impedir la expropiación y cortar las raíces de la contradicción capital-trabajo. Las bases de la teoría de la plusvalía las expuso públicamente Marx en 1.865 (Marx K. , 2010).

Para explicar el concepto de plusvalía Marx (2010) toma como ejemplo el caso de un obrero que requiere trabajar durante 6 horas para conseguir lo necesario que le permita vivir, es decir su mantenimiento y que tal tiempo es equivalente a 3 chelines. Supone además que como el obrero no dispone de medios suficientes, debe vender su fuerza de trabajo a un capitalista. Si el pago que recibe es de 3 chelines por día, tal valor se le incorporaría al producto del trabajo, caso en el cual no habría ninguna plusvalía o plusproducto. Pero hay que entender que el capitalista ha comprado una mercancía como cualquier comprador y tiene derecho a usarla, en este caso se trata de la fuerza de trabajo, que cual máquina se usará mediante el trabajo durante el tiempo que equivale a su precio, este es todo un día de trabajo por 3 chelines y en tal lapso lo producido por el obrero seguramente será mayor que los 3 chelines que recibe como pago de su trabajo.

El capitalista paga 3 chelines al obrero pero puede disponer de él durante todo un día de trabajo, por ejemplo si la jornada es de 8 horas, habrá dos horas de plustrabajo en el que se producirá un plusproducto que derivará en plusvalía. Y como el obrero ha vendido su fuerza laboral al capitalista, ese plusproducto y esa plusvalía le pertenecen al capitalista, como dueño de esa mercancía que compró y que es la fuerza laboral que hace el plustrabajo (Marx K. , 2010).

En razón a que el ciclo de producción de la mercancía se repetirá al otro día, luego al siguiente y así sucesivamente, con las mismas condiciones, el capitalista se



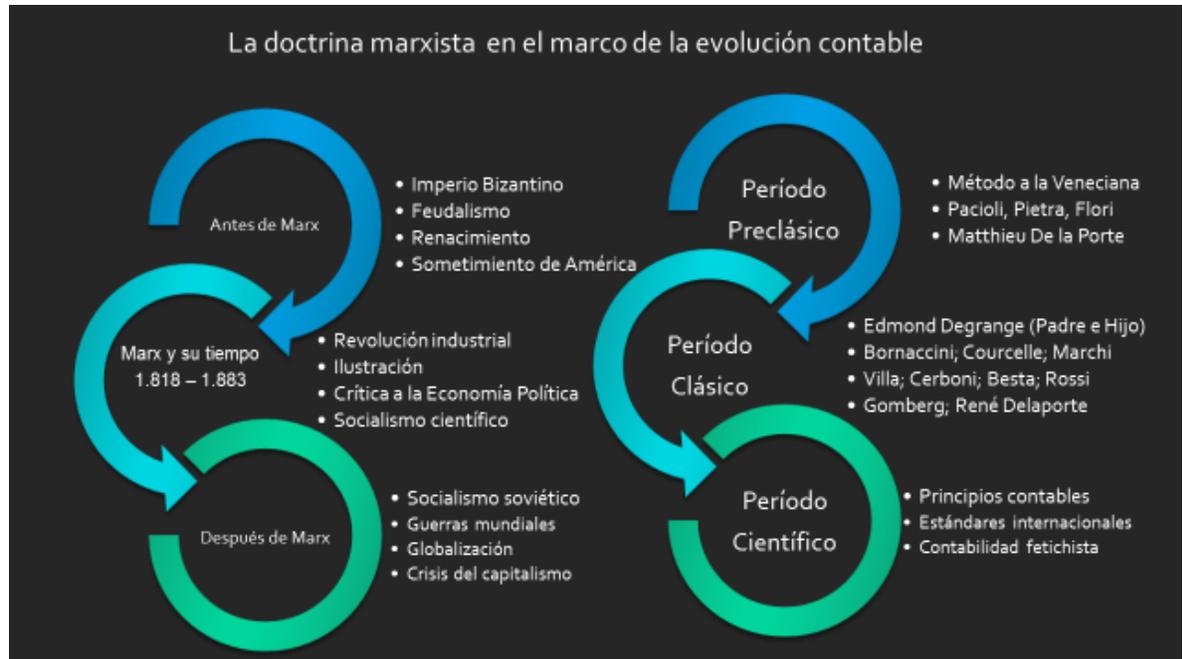
Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

embolsa por cada día dos horas de generación de plusproducto y por tanto de producción de plusvalía.

3. Las teorías y prácticas contables sobre la circulación de la mercancía

En razón a que es interés de esta fase de la investigación reflexionar sobre el estado de la disciplina contable, tanto en su teoría como en su práctica, en la época en que Marx vivió, se procede a realizar un breve análisis que nos reporte dicho contexto, asunto que se intenta mediante tres momentos: antes de Marx cómo era la Contabilidad; luego cómo fue en el tiempo de Marx; y finalmente cómo ha sido después de Marx. Aunque se hace la advertencia que el análisis del tiempo posterior a la desaparición física de Marx -en 1.883- corresponde a una etapa posterior del trabajo y por tanto desborda el alcance de esta ponencia.

En la reflexión sobre la evolución de la disciplina contable seguimos con modificación a Requena (1981) quien propone tres períodos: empírico, clásico y científico. Al respecto se considera que se da un período preclásico que comienza con el método a la veneciana. El siguiente gráfico sirve como guía ilustrativa del análisis propuesto:



3.1. El aporte de Pacioli y sus continuadores

Se toma como punto de partida para el análisis un período preclásico de la contabilidad en el que la praxis es fundamental y la teoría es más bien escasa, con los aportes de Luca Pacioli, sus contemporáneos y sus seguidores.

Encontrándose en Venecia en el año 1.494, después de un periplo por varias ciudades en los años anteriores, donde regentó cátedras en varias universidades de la época, sale a luz pública la Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalia, cuarta obra de Pacioli, para seguir con la publicación de la Divina Proportione en el año 1.498 (Stevenlick, 2004).

En relación con lo anterior, el investigador Gertz Manero (2006) anota que Benedetto Cotrugli Rangeo es pionero en el uso de la partida doble con su obra Della mercatura et del mercante perfetto, preparada antes de la Summa de Pacioli,



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

pero publicada sólo hasta 1.573, asunto que el mismo Pacioli refiere en su libro, porque no afirma ser el inventor de la partida doble (Franco Ruiz, 1984).

Una lectura atenta del contenido del Título IX, Tratado XI de la Summa, intitulado De las Cuentas y las Escrituras, permite colegir que Pacioli compendia las prácticas contables de la época en el territorio de Venecia por parte de los mercaderes, en lo que se conocía como “la usanza de Venecia” o método veneciano, que no es otra cosa que la aplicación práctica de la partida doble. Pacioli (2004) considera que el éxito del comerciante requiere tres factores: 1. Capital de trabajo; 2. Información oportuna y comprensible; y 3. Integridad en el registro de los negocios.

El problema de la justicia de la plusvalía –cuya discusión y análisis interesa en este trabajo- tiene relación con lo planteado por Pacioli, quien manifiesta que la finalidad de la ganancia por parte del comerciante se justifica porque “deberá comenzar siempre sus actividades en el nombre de Dios Nuestro Señor, cuyo santo nombre tendrá constantemente en la mente y hará constar al inicio de todos los libros” (Pacioli, 2004, pág. 220), diciendo además que se debe hacer un inventario detallado de los muebles, los inmuebles y el dinero contante que posea el comerciante.

Es curioso que Pacioli se preocupe por la seguridad de los recursos cuando manifiesta que se deben escribir primero los de mayor valor o más fáciles de perder, pero que no sea de su preocupación la explotación que hace el mercader del trabajo de sus operarios o empleados. Y cómo esa preocupación por el cuidado de los recursos del propietario se reitera en la treceava partida del modelo de inventario al prescribir sobre los depósitos en bancos

...con tales oficinas tienes que tener a veces mucho cuidado, habida cuenta de la multitud de gente que opera en ellas. Y anota asimismo el año en que vence el depósito y los plazos de las liquidaciones, de forma que sepas siempre cuándo vencen los



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

intereses y el tanto por ciento que te corresponde (Pacioli, 2004, pág. 223).

Una vez hecho el inventario, Pacioli procede con la explicación del manejo de tres libros: 1. El Borrador o Vacchetta o Scartafaccio, una especie de memoria de todo lo acaecido que afecta al mercader; 2. El Diario, libro secreto en el que se anota sucintamente lo inventariado y lo extractado del Borrador, con los términos “Por” y “A”, que en realidad es la aplicación práctica de la partida doble; y 3. El Mayor, que contiene todas las cuentas, tanto deudoras como acreedoras de acuerdo con el uso del libro Diario.

En sus explicaciones Pacioli expresa que “por Capital se entiende el patrimonio que poseas al presente” y esta cuenta es contrapartida de todos los bienes y recursos cuando se hacen los asientos en el libro Diario, recomendando una práctica abominable y fetichista cuando expresa

En estas primeras partidas distinguirás cada cosa de por sí, como hiciste en el Inventario, y las valorarás según tu criterio a su valor corriente, que procurarás sea más bien alto que bajo. Por ejemplo, si te parece que una cosa vale 20, tú pon 24, y de esta manera será más fácil que obtengas beneficio. Y así irá poniendo todas las cosas, una a una, con sus pesos, cantidades y valores (Pacioli, 2004, pág. 234).

Se configura así un fraude contable legitimado por la complicidad monasterial, de gran influencia en el pensamiento de los períodos siguientes en la evolución de la disciplina contable, comoquiera que autores y trabajos posteriores siguieron las pautas de Pacioli, tales como Schreiber en 1518, Domenico Manzoni en 1.535, Alvise Casanova en 1.558, Angelo Pietra en 1.586, Bartolomé Salvador de Solórzano en 1.590, Ludovico Flori en 1.633, Matthieu De La Porte en 1.685 a quien se le considera el precursor de la escuela contista y las Ordenanzas del Consulado de Comercio de Bilbao en 1.737. La mayoría de los mencionados copiaron y



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

difundieron buena parte de la Summa, o la modificaron levemente, pero con escasas innovaciones a lo hecho por Pacioli (Gertz Manero, 2006; Requena, 1981; Hatfield, 2004; Hernández Esteve, 2007), creando un ambiente en donde la cuenta Capital recibe la bendición divina, afianzándose en el mundo contable de la época en un acto de reificación que persiste hasta nuestros tiempos. Al punto de llegarse a afirmar que

Es muy raro el caso de que un primer libro sobre un tema haya dominado en su área, como ha sido el caso de *De computis et Scripturis* de Pacioli. Está muy cerca de la verdad afirmar que durante 200 años los textos que surgieron en Inglaterra, Francia, Alemania, Italia y los Países Bajos, fueron en el mejor de los casos, revisiones de Pacioli, y en el peor, transcripciones serviles, sin tener siquiera la cortesía de mencionar al autor original (Hatfield, 2004, pág. 263; Hatfield, 1979, pág. 5).

Ya en el siglo XVII con el apogeo del mercantilismo y la aparición de grandes emporios como el holandés, el francés y el inglés como el más poderoso, surge la contaduría pública de manera pujante con figuras como George Watson en 1.665 y su oferta de servicios contables (Gertz Manero, 2006; Franco Ruiz, 1984).

El mapa de Europa a principios del siglo XVIII muestra Estados cada vez más poderosos que funcionaban con los vicios del pasado, lo que propició un sentimiento revolucionario durante sus últimas décadas, después de las contiendas cruentas entre sus Estados, aunque la estructura de la sociedad y de la economía seguía estable durante casi todo el siglo y “sólo una pequeña minoría educada entendía en realidad que las sociedades son obra del hombre y no de Dios. Solamente entre esta minoría existía la creencia de que era posible un cambio social radical” (Anderson, 1996, pág. 75), aunque ni Hume, ni Kant, ni Voltaire, creían en los poderes ilimitados de la razón que dejaba la ilustración, por lo que habría que buscar



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

en Montesquieu y en Rousseau las ideas más fértiles para unas propuestas más prácticas de cambio (Anderson, 1996).

Siglo XVIII con revolución industrial y con revolución francesa que prepararon e influyeron en el desarrollo de una centuria siguiente agitada en ideas, sintetizado en palabras del historiador Anderson así:

El industrialismo moderno, que no se podía limitar por mucho tiempo a su patria, la Gran Bretaña, estaba empezando a cambiar la vida del hombre común –aun cuando esto todavía apenas era visible más radicalmente desde cualquier otra cosa desde los tiempos neolíticos-. La difusión de las ideas por medio de la palabra impresa estaban tomando proporciones hasta entonces desconocidas (Anderson, 1996, pág. 230).

Puede concluirse que la disciplina contable tuvo un enfoque marcadamente pragmático entre los siglos XV y XVIII y su interés fundamental era servirle a los intereses del mercader en su necesidad de la teneduría de libros, habida cuenta del modo de producción típico de la época señalada, con presencia del feudalismo, luego el mercantilismo y finalmente la aparición de la industrialización, caracterización aceptada por muchos autores (Laya, 2011).

3.2. Los pioneros del período clásico de la contabilidad: 1.795 – 1.920

Catapultados en unas prácticas arraigadas durante los siglos anteriores, en que todo el proceso contable estaba orientado en principio al mercader y luego al naciente industrial, cuya característica común fue la protección y estímulo de su capital, cuenta ésta que se alimentaba con la utilidad de las operaciones, los decimonónicos pensadores contables lo que hicieron en esencia fue refinar los procedimientos contables y proponer mecanismos para organizar la disciplina contable con miras a revelar al propietario su situación patrimonial (Requena,

Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

1981), pero muy poco hicieron por desenmascarar el fetiche que ocultaba la mercancía y el dinero en sus procesos de circulación y acumulación de riqueza.

De acuerdo con Lopes de Sá (2007), a mediados del siglo XIX surgen importantes doctrinas que tuvieron por objetivo conocer las relaciones que se establecían cuando había movimientos en la riqueza patrimonial. La literatura contable agrupa estos autores en escuelas de pensamiento contable cuyas aportaciones básicas se exponen a continuación, para lo que usaremos el siguiente esquema guía:



3.2.1. Edmon Degranges

Con su obra “La tenue des livres rendue facile” de 1.795 propone reducir a 5 cuentas principales la práctica contable así: mercaderías, caja, efectos a cobrar, efectos a pagar y pérdidas y ganancias, conjunto de cuentas que reflejan una contabilidad al servicio del interés capitalista, por lo que su enfoque se conoce como el cinquecontismo y que fue disminuyendo en prestigio con ocasión de los errores que fueron evidenciándose por parte de críticos como Francesco Marchi quien abrió paso a la personificación de las cuentas (Requena, 1981).

En la época del contismo figura Guiseppe Bornaccini, quien por 1.818 hace aportes sobre el concepto de la personería jurídica relacionado con la entidad contable (Laya, 2011).

3.2.2. Francesco Villa



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

Su mérito se fundamenta en concebir que la teneduría de libros y la aritmética son apenas instrumentos de la contabilidad e intentar construir un marco teórico-práctico para el manejo hacendal, dando así las bases a escuelas contables posteriores, conceptualización que materializa en su obra *Elementi di amministrazione e contabilità* de 1.850 (Requena, 1981). Por la época de la escuela hacendal figura J.C. Courcele-Seneuil, con aportes en 1.869 sobre la separación entre la propiedad del dueño y los recursos de la empresa (Laya, 2011). Estos aportes tampoco tocan las fibras sensibles de la plusvalía atacada por Marx.

3.2.3. Giuseppe Cerboni

Es el constructor de la escuela personalista de las cuentas, de la que Francesco Marchi es el iniciador, conocida por su propuesta logismográfica según la cual se deben abrir cuentas a las personas y los demás elementos materiales mediante su personificación, aspectos que expuso en sus obras *Primi saggi di logismografia* y *La ragioneria scientifica e le suo relazioni con le discipline amministrative e social*, de 1.886. De otra parte, Giovanni Rossi fue un destacado continuador y defensor de la escuela personalista y del pensamiento de Cerboni (Requena, 1981).

Ni Marchi, ni Cerboni, hicieron planteamientos acordes a lo develado por Marx, de manera que el fetichismo de la contabilidad seguía su curso histórico.

3.2.4. Fabio Besta

Férreo defensor de una misión del control económico por parte de la contabilidad, llegando a afirmar que como administrar es gobernar, el hombre podrá hacer esto con todo aquello susceptible de dominio, donde las cuentas darán razón de los cambios en el momento deseado, de allí que sea el más reconocido representante de la escuela controlista (Requena, 1981). Su perspectiva teórica puede ser compatible con una visión justificativa de la contabilidad asociada a la fuerza y el poder como motivos del propio desarrollo disciplinar y de sus orígenes.



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

No obstante haber ganado prestigio como teórico contable, Besta tampoco elaboró una doctrina consecuente con los secretos de la circulación de la mercancía que terminan en plusvalía a costa del esfuerzo del trabajo.

3.2.5. Giovanni Rossi

Centró su atención en los problemas de la administración de la hacienda, de allí la denominación de la escuela hacendal de la cual es su figura sobresaliente, fundamentando su trabajo en los planteamientos de Cerboni. Rossi le atribuye a la contabilidad la misión de conocer, juzgar y demostrar el estado de la gestión del ente económico (Requena, 1981). Con Rossi el rol fetichista de la contabilidad encuentra su mejor aliado en cuanto que desvía la atención hacia asuntos pragmáticos y funcionalistas de la disciplina, olvidándose de los descubrimientos de Marx.

Como si hubiesen vivido en otra época, los pioneros del período clásico de la contabilidad no incluyeron en sus contribuciones a la disciplina, la complejidad que encierra la circulación de la mercancía y del dinero. Por el contrario, se alejaron del debate candente que valientemente enfrentaba Marx contra la burguesía y el capitalismo, legando un discurso contable alineado con los intereses de esas clases privilegiadas y sentando las bases de una contabilidad fetichista que estaría destinada a legitimar el robo del trabajo.

3.3. El período científico de la contabilidad

Dado que estamos examinando los secretos contables del patrimonio y cómo es su comportamiento cuando se dan los intercambios de aquellos elementos que lo constituyen, procedamos a lo que sucedió después de Marx. Ya vimos que en la época de Pacioli y los tres siglos siguientes, ese patrimonio que estaba integrado por el capital, se incrementaba mediante la plusvalía. También determinamos que tanto Pacioli como los autores posteriores hasta finales del siglo XVIII aceptaron burdamente y sin crítica que el capital creciera a costa del trabajo no pagado, es



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

decir no consideraron el problema de la plusvalía que Marx denunció. De manera que sus aportes a la teoría y a la práctica contable se limitaron a mejorar la técnica y organización de métodos del perfil funcionalista de la contabilidad, siempre alineado con los intereses del dueño del capital.

Se toma ahora como punto de inflexión para el análisis del período científico el año 1.920, al considerar que a partir de la tercera década del siglo XX la industria vincula de manera decidida y creciente los sistemas de producción y gestión con base en las doctrinas de Taylor y Fayol, dándose un desarrollo concomitante con procesos técnicos de contabilidad de gestión y los sistemas de costos empiezan a ser muy importantes en la economía empresarial.

Este trabajo ha intentado confrontar las tesis de Marx sobre la circulación de la mercancía y del dinero que dan origen a la plusvalía, con las tesis más arraigadas de la cultura contable. Se ha planteado que desde el año 1.500 hasta el año 1.920 lo que hicieron la gran mayoría de autores fue proporcionar instrumentos y metodologías pragmáticas que dieran cuenta de la evolución patrimonial del comerciante o del industrial, pero sus estudios ignoraron las denuncias de Marx sobre la plusvalía, como despojo de parte del valor del trabajo. Dentro de los autores posteriores que incursionaron en las reflexiones contables sobre los secretos de la utilidad, para escudriñar en su proceso de registro y reporte, que tienen alguna conexión con lo planteado en esta ponencia podemos mencionar los siguientes:

En Italia a partir de las primeras décadas del siglo XX se destacan Ginno Zappa con su propuesta económico-hacendal; Vincenzo Massi con su patrimonialismo; Alberto Ceocherelli, quien presenta un enfoque más estructurado que supera el simple procedimiento contable (Requena, 1981).

Mención preliminar –dado que el período científico no es del alcance de esta ponencia- merecen los españoles por sus obras que han mejorado el estado del arte de la disciplina, destacamos por el momento: Análisis contable de la realidad



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

económica de Leandro Cañibano (1988); Contabilidad y Circulación Económica de Moisés García (2002); La Contabilidad y su análisis de Manuel Robles (2006).

Con ocasión de la gran crisis del 29 se dio una presión normativa que influyó poderosamente en la disciplina, tanto en su teoría como en su práctica y que abrió el camino a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Así, emerge una corriente anglosajona que empezó a dominar el pensamiento contable internacional, con destacados autores como Mattesich (2002) quien ha realizado un extenso trabajo en la configuración de una teoría general para la contabilidad, con la pretensión de una explicación integral de los sistemas contables; Ijiri con su intento por construir un enfoque explicativo alternativo circunscrito a la contabilidad financiera (García N. , 2014); Sunder (2005), con sus percepciones críticas asociadas a un interés por estructurar una metodología integral para la contabilidad que le permita erigirse como ciencia aplicada.

Para Antonio Lopes de Sá (2007) en el período científico se intentan explicaciones de lo que ocurre con la masa patrimonial en sus diversas transformaciones, él por ejemplo promueve el neopatrimonialismo, bajo la concepción de que la ciencia contable tiene como objeto de estudio la riqueza de las empresas y las organizaciones y con el gran objetivo de producir modelos de comportamiento del patrimonio, que pudieran llevar a las empresas prosperidad, por lo que se entiende que Lopes de Sa y su neopatrimonialismo eluden el complejo tema de la plusvalía.

El investigador Pablo Archel realiza un detallado trabajo sobre los secretos de la producción de algunas factorías españolas y cómo se reflejan los reportes financieros, dejando claro que “hace tiempo ya que la contabilidad dejó de ser exclusivamente una técnica de registro de los hechos económicos (Archel, 2007, pág. 130)”, por lo que se precisa mirar el papel que desempeña en la sociedad.

En Colombia hay una corriente de investigadores sobre la teoría contable y una perspectiva crítica de la disciplina que ha ido consolidando esfuerzos importantes para darle una estructura científica a la contabilidad. En relación con el tema de esta



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

ponencia contamos con el trabajo de Avellaneda (2009) sobre el patrimonio y los ciclos de operaciones financieras, pero cae en la trampa de no ir al fondo del problema que tanto inquietó a Marx respecto de la plusvalía; y varios trabajos desarrollados por el investigador Rafael Franco en su abundante obra en favor de la profesión y la disciplina.

A decir verdad, no encontramos en los discursos y reflexiones de los autores mencionados, rasgos alineados con el despojo de que son objeto los trabajadores en sus labores cotidianas. Con ello, se colige que el pensamiento contable contemporáneo tampoco se interesa en estudiar los problemas descubiertos por Marx. Como ha quedado reiterado atrás, este estudio será adelantado en fases siguientes de la investigación.

4. Ideas preliminares para una Contabilidad Política Mercantil

La contabilidad comercial hoy se nos presenta con dos elementos fundamentales: 1. Un proceso en el que se registran los intercambios de mercancía y de dinero; y 2. Unos instrumentos de representación tanto de lo sucedido, como de lo que hay en el momento. En esta sección de la ponencia se hace un análisis crítico del conjunto de los dos elementos con el propósito de mostrar algunas de las falencias que contiene ese engranaje conceptual y práctico que es el fruto de lo expuesto en las tres secciones anteriores.

La primera falla de la contabilidad comercial –tal como se nos presenta hoy– radica en que los registros contables que la técnica actual propone y que como hemos visto a lo largo de la discusión es herencia del pasado, oculta la realidad del intercambio de las mercancías, en el sentido en que no revela -con ajuste a la verdad de los hechos- lo que se le despoja a una de las partes intervinientes cuando se intercambia la mercancía trabajo.



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

Se ha afirmado en esta disertación que los teóricos de la contabilidad ignoraron la realidad económica y política que Marx denunció públicamente y que dejó plasmada en su obra. Por eso atrevidamente se ha dicho que los desarrollos contables han estado claramente alineados con los intereses del sistema capitalismo, en una actitud indecorosa, toda vez que servirle a la injusticia es cohonestar.

Complementando a Franco (1998, pág. 206), quien cree “a la economía y el derecho como los obstáculos epistemológicos para el desarrollo de la contabilidad”, por lo expuesto en esta ponencia se puede proponer que los teóricos de antes, en el tiempo de Marx, no tuvieron el valor, ni la ética, ni la responsabilidad, de alinear sus planteamientos con la doctrina marxista que promovía la igualdad y la realización del ser humano, en convivencia con la naturaleza y era en consideración a la economía y al derecho que debía edificarse la contabilidad, pero con posturas epistemológicas del lado de la verdad y de la justicia.

Con el fin de visibilizar los planteamientos críticos a esa contabilidad mercantil fetichista apoyémonos en los reportes típicos con que termina el proceso contable y que sirven para la rendición de cuentas, la evaluación de la gestión administrativa e irónicamente como mecanismo de legitimación del despojo, hablamos de los estados financieros, que resumimos en el siguiente gráfico:



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

Estados Financieros básicos de la Contabilidad Comercial Fetichista

ESTADO DE RESULTADOS	SITUACIÓN PATRIMONIAL	
Ventas	ACTIVO	
Costo de ventas	Efectivo	PASIVO
Utilidad Bruta	Cuentas por Cobrar	Proveedores
Gastos	Inventario	Obligaciones Financieras
Utilidad Operativa	Inversiones corrientes	Obligaciones Laborales
Gastos financieros	Propiedad, Planta y Equipo	Obligaciones Tributarias
Utilidad antes de impuestos		Total Pasivo
Impuestos		PATRIMONIO
Utilidad Neta	Total Activo	Capital
		Utilidades retenidas
		Utilidad Neta

Una observación atenta e inquisitiva nos permite dilucidar los secretos que encierran estos dos reportes típicos que la tradición contable ha aceptado universalmente. El Estado de Resultados refleja los precios del intercambio de las mercancías, para culminar con el concepto de mayor relevancia como es la utilidad neta, cristalización de la finalidad del comerciante, hoy, en el tiempo de Marx y en la época de Pacioli. Por su parte el balance general muestra la situación patrimonial del comerciante, revelando los recursos poseídos, los compromisos y por deducción su capital, bajo el concepto de patrimonio.

A primera vista no hay secretos, ni misterios, tampoco hay problemas. Es más, el Derecho y la Política han jugado su rol legitimador y avalan con normas este entramado conceptual que presenta imprecisiones y perversidades, entre las cuales la más ostensible es la plusvalía, que se puede explicar así:

La utilidad neta es el resultado de la diferencia entre los precios de las operaciones que producen ingresos y las que producen gastos. Esa utilidad neta se la apropia directamente –sin sonrojo- el comerciante, bajo la justificación de



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

que él ha puesto el capital para el funcionamiento de la empresa y por tanto esa utilidad es la recompensa por el riesgo que ha asumido en la actividad mercantil. De hecho, esa utilidad neta va a incrementar inmediatamente el patrimonio del comerciante tal como se puede apreciar en el balance que prepara la técnica contable.

La expresión ventas en el estado de resultados refleja el monto del dinero que el comerciante recibió a cambio de la mercancía que trasladó al comprador y el costo de las ventas muestra el monto del dinero que el comerciante pagó por las mercancías que adquirió para vender y efectivamente vendió. Aquí se presenta la primera inequidad que fue analizada en una sección precedente cuando estudiamos el proceso de circulación de la mercancía. Pero que además nos invita a preguntarnos: ¿Vende directa y personalmente el comerciante? O ¿utiliza empleados en la actividad de venta?

Siguiendo a Marx, diríase que si vende directamente no hay problema. Pero si tiene empleados es evidente, incuestionable que en la generación del ingreso que es superior al costo, intervino el empleado, es decir, en virtud al trabajo se produce un mayor valor o excedente, que en la técnica contable de la contabilidad mercantil se ha acordado denominar Utilidad Bruta, como se aprecia en el estado de resultados.

Ahora bien, podemos apreciar el rubro gastos, dentro del cual estarían los pagos a los empleados por concepto de la compra que hace el comerciante de la mercancía trabajo y otros pagos por diversos conceptos, tales como arrendamientos, pólizas de seguros, servicios públicos y demás erogaciones necesarias para operar normalmente. Gastos cuyo total se deduce de la Utilidad Bruta para arribar a la Utilidad Operativa que viene a ser una plusvalía parcial. A esta plusvalía parcial –utilidad operativa- se le restan los gastos financieros que representan el costo del dinero que el comerciante le paga a sus



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

financiadores, de quienes ha recibido dinero prestado, para arribar al concepto de Utilidad Antes de Impuestos. La presencia de los gastos financieros, materializados como intereses, es la prueba fehaciente del análisis marxista sobre la creación de dinero mediante el dinero, en una distorsión del sentido del objetivo de las mercancías como valor de uso, para el bienestar de la humanidad.

Finalmente a esa Utilidad Antes de Impuestos se le extrae una suma para impuestos, que vendría a ser la participación que le corresponde al Estado en la plusvalía y que permite preguntar, ¿Dónde queda la participación del trabajador en la plusvalía? Incluso ¿Qué le corresponde al medio ambiente -en justicia- de la plusvalía? Y otra pregunta más ¿A la sociedad no se le debería asignar una parte de la plusvalía?

Las respuestas que habría que dar, en una línea de orientación acorde con los planteamientos de Marx, implicarían un desarrollo teórico de la contabilidad que refleje la realidad de las transacciones en que intervenga el trabajo y que reconozca la participación de la sociedad y del ambiente en la creación de la plusvalía, en tanto trabajo, sociedad y ambiente son actores indiscutibles en la operación de la empresa mercantil.

La técnica contable y la tecnología de última generación pueden sin mayores dificultades proporcionar las herramientas para corregir la deuda histórica que se tiene con el trabajo, al desconocer que se le arrebatado lo que ha creado en los procesos de producción de valor. Una vez se vinculen apropiadamente los mecanismos prácticos del registro de las realidades que Marx evidenció, el balance general mostraría una situación que revele la distribución justa de la plusvalía. Tal situación podría mostrarse de la siguiente manera:



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

Bases de una Contabilidad Política

SITUACIÓN PATRIMONIAL	
ACTIVO	PASIVO
Efectivo	Proveedores
Cuentas por Cobrar	Obligaciones Financieras
Inventario	Obligaciones Laborales
Inversiones corrientes	Obligaciones Tributarias
	Total Pasivo
	VALOR
Propiedad, Planta y Equipo	Capital
	Laboral
	Social
	Ambiental
Total Activo	Utilidades retenidas
	Utilidad Neta

De corregirse los problemas de la técnica contable para arribar a unos estados financieros que refleje la realidad, la utilidad sería distribuida atendiendo cánones de justicia y equidad, de manera que la plusvalía que se genera en la actividad mercantil retribuiría los esfuerzos de los actores que la hacen posible. Así, el concepto de Patrimonio que históricamente lo asociamos con el propietario del capital tendría una modificación conceptual y práctica en el balance, donde pasaría a llamarse Valor Patrimonial o simplemente VALOR y que reflejaría la participación de los verdaderos creadores de la plusvalía, con los componentes Laboral, Social y Ambiental.

Los detalles de la propuesta tanto en lo teórico como en lo pragmático serán objeto de las partes siguientes de la investigación en desarrollo, cuya primera parte está en esta ponencia.



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

5. Conclusiones

- La contabilidad mantiene su esencia teórica de dedicarse al registro del movimiento patrimonial del propietario del capital, sin que en ningún momento de la historia haya intentado insertar en su metodología las verdades que oculta la circulación de la mercancía, en lo que Marx llamó la plusvalía.
- En razón a que la contabilidad no fundamenta su teoría, ni su praxis, en los verdaderos movimientos que suceden en las transacciones, lo que realiza en su proceso metodológico y en sus reportes que son parte de su finalidad, se configura en odiosas ilusiones y mentiras que justifican que se le califique como contabilidad fetichista.
- Se precisa una reestructuración de la disciplina contable tanto en su teoría como en su praxis, para que se atienda y reconozca la participación justa de los actores que permiten alcanzar los resultados favorables de las empresas, de manera que la plusvalía sea distribuida con equidad.

Referencias

- Aglieta, M., & Rebérioux, A. (2009). *El capitalismo financiero a la deriva: El debate sobre el gobierno de empresa*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Anderson, M. S. (1996). *La Europa del siglo XVIII*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Archel, P. (2007). *Teoría e investigación crítica en contabilidad*. Madrid: AECA.
- Avellaneda Bautista, C. A. (2009). El patrimonio y los ciclos de operaciones financieras. *Criterio Libre*, 7(11), 191-217.
- Boatright, J. R. (2001). La ética financiera. En R. E. Frederick, *La ética en los negocios* (págs. 182-195). Oxford: Oxford University Press.



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

- Briggs, J., & Peat, F. D. (2001). *Espejo y Reflejo: del Caos al ORDEN. Guía ilustrada de la teoría del caos y la ciencia de la totalidad*. Barcelona: Gedisa.
- Cañibano Calvo, L. (1988). *Contabilidad: Análisis contable de la realidad económica*. Madrid: Pirámide.
- Chua, W. F. (2005). Radical Developments in Accounting Thought. En N. B. Macintosh, & T. Hopper, *Accounting, the social and the political: classics, contemporary and beyond* (págs. 55-66). Oxford: Elsevier.
- Dallemagne, J.-L. (1981). *La economía de "El Capital"*. Barcelona: Fontamara.
- De Sousa Santos, B. (2011). *Una epistemología del sur*. México: Siglo XXI editores.
- Fischbach, F. (2012). *Marx: Releer El Capital*. Madrid: Akal.
- Franco Ruiz, R. (1984). *Reflexiones contables: Teoría, educación y moral*. Armenia: Atenas.
- García, M. (2002). *Contabilidad y circulación económica*. Madrid: Prentice Hall.
- García, N. (2014). Una reflexión sobre las obras clásicas de R. Mattessich y Y. Ijiri. *Documento inédito*, 1-8.
- Gertz Manero, F. (2006). *Origen y evolución de la contabilidad. Ensayo histórico*. México: Trillas.
- Hatfield, H. R. (1979). Defensa histórica de la Contabilidad. En M. Chatfield, *Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable* (págs. 1-14). México: Dickenson Publishing.
- Hatfield, H. R. (2004). Defensa histórica de la contabilidad. En J. A. Suárez, *Arqueología e historia de la contabilidad* (págs. 257-273). Bogotá: Unincca.
- Hernández Esteve, E. (ene-dic de 2007). Pensamiento contable español en tiempos del olvido ((1.601 - 1.737). (P. U. Javeriana, Ed.) *Cuadernos de Contabilidad*, 8(23), 11-54.
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, P. (1995). *Metodología de la investigación*. Bogotá: Mc Graw Hill.
- Kaustky, K. (1972). *El pensamiento económico de Carlos Marx*. Bogotá: Oveja Negra.
- Laya, A. (Jul-Dic de 2011). Los principios y postulados básicos de la contabilidad: una perspectiva histórica-conceptual desde la doctrina contable. *Actualidad Contable FACES*(23), 79-101.
- Lopes de Sá, A. (Abril-junio de 2007). Doctrinas, escuelas y nuevas razones de entendimiento para la ciencia contable. *Revista internacional Legis de contabilidad y auditoría*(30), 111-126.
- Maldonado, J. J. (1995). Vigencia de Luca Pacioli en el siglo XXI. *Cuadernos de Contabilidad*, 1-57.
- Marx, C. (1965). *Historia crítica de la teoría de la plusvalía*. La Habana: Ediciones Venceremos.



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

- Marx, K. (1965). *El Capital: Crítica de la economía política* (Vol. Tomo I). La Habana: Ediciones Venceremos.
- Marx, K. (2010). *Salario, precio y ganancia. Trabajo asalariado y capital*. México: Centro de estudios socialistas Carlos Marx.
- Mattessich, R. (2002). *Contabilidad y Métodos Analíticos: Medición y proyección del ingreso y la riqueza en la microeconomía y en la macroeconomía*. Buenos Aires: La Ley.
- Otte, M. (2010). *El crash de la información: los mecanismos de la desinformación cotidiana*. Madrid: Ariel.
- Pacioli, L. (2004). De las Cuentas y las Escrituras. En J. A. Suárez, *Arqueología e historia de la Contabilidad* (págs. 213-256). Bogotá: Unincca.
- Pastré, O., & Vigier, M. (2009). *El capitalismo desorientado. Tras Enron y Vivendi: sesenta reformas para una nueva gobernancia corporativa*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Requena, J. (1981). *Epistemología de la contabilidad como teoría científica*. Málaga: Universidad de Málaga.
- Robles Miras, M. (2006). *La contabilidad y su análisis. ¿Ciencia? ¿Arte? ¿Prestidigitación?* Madrid: Diaz de Santos.
- Rubin, I. I. (1974). *Ensayos sobre la teoría marxista del valor*. Buenos Aires: Siglo XXI.
- Stamouli, N., & Bouras, S. (6 de julio de 2015). Tras el triunfo del No, Tsipras aún debe superar la resistencia de los acreedores. *El Tiempo*, pág. 5.
- Stevenlick, E. (2004). Luca Pacioli y Piero della Francesca. En J. A. Suárez, *Arqueología e historia de la Contabilidad* (págs. 193-211). Bogotá: Unincca.
- Sunder, S. (2005). *Teoría de la contabilidad y el control*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.
- Taggart, H. F. (1979). Las vacas sagradas en la Contabilidad. En M. Chatfield, *Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable* (págs. 329-339). México: Dickenson Publishing.
- Thomas, G., & Morgan-Witts, M. (1986). *El día en que se hundió la bolsa*. Barcelona: Orbis.
- Villoro, L. (2012). *El poder y el valor. Fundamentos de una ética política*. México: Fondo de Cultura Económica.
- When, F. (2007). *La historia de El Capital de Karl Marx*. Bogotá: Random House Mondadori.
- Zelizer, V. A. (2011). *El significado social del dinero*. Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica.



4to Simposio Internacional de Investigación en Ciencias Económicas,
Administrativas y Contables - *Sociedad y Desarrollo*



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015
