

LA CONTABILIDAD COMO LENGUAJE

*Jesus de Garay Suárez-Llanos**
*Rubén Manso Olivan**

«La más noble y provechosa de todas las invenciones ha sido la del lenguaje ... por medio suyo lo hombres registran sus pensamientos, los recuerdan cuando han pasado, y los anuncian uno a otro para mutua utilidad y conversación. Sin él no habría existido entre los hombres ni gobierno, ni sociedad, ni contrato, ni paz, ni más que lo existente entre leones, osos y lobos.

HOBBS: Leviathan I, 4, 22.

La contabilidad por partida doble es uno de los descubrimientos más ingeniosos de la mente humana.

*GOETHE: Años de aprendizaje de Wielhelm Meister, I, X
(cit. Mises, 1995: 279)*

Necesitamos una representación de la realidad para poder actuar. Algo así como un mapa para poder orientarse. Hay muchas formas de representar la realidad. Una fotografía, una guía telefónica o una ecuación matemática son representaciones diversas del mundo. La contabilidad es, igualmente, una forma de representación de la realidad.

Cualquier representación de la realidad atiende a un aspecto que considera relevante. Una representación es, por lo tanto, un aspecto de la realidad: una forma de ver el mundo desde un punto de vista determinado.

* Profesores de la Universidad Europea de Madrid.

La contabilidad se centra, por ejemplo, en los aspectos económicos de la realidad y, especialmente, en algunos de ellos.

Toda representación es un lenguaje, en tanto que es una articulación de signos, de formas significativas. Y, consecuentemente, existen muchos lenguajes, al menos, tantos como formas de representación. Un lenguaje difiere de otro precisamente porque representa aspectos diferentes de la realidad. Las fórmulas matemáticas no sirven para hablar del amor, pero sí pueden servir una poesía o una simple conversación. Un cartel es el lenguaje apto para la publicidad, pero no para el cálculo de estructuras de un puente. Pues bien, la contabilidad es una forma de representación que exige un lenguaje adecuado a aquellos aspectos relevantes que pretende representar. Un lenguaje inapropiado sería la ruina de la contabilidad.

La contabilidad se ha desarrollado como una técnica. Su lenguaje es un lenguaje técnico. Y, en consecuencia, sus términos poseen un significado unívoco y necesario. “La técnica habla un lenguaje nuevo; eso quiere decir: renuncia a todos los resultados que no sean los que ya están contenidos, como el resultado de una operación aritmética, en la utilización de ese lenguaje... Por muy dinámica, explosiva y cambiante que pueda mostrarse la técnica en su carácter empírico, lo cierto es que conduce a unos órdenes enteramente determinados, unívocos y necesarios” (Junger, 1990: 158-159). No obstante, la homogeneidad y rigidez del lenguaje contable es de gran utilidad para comparar la situación económica de unas empresas con otras, lo que permite el uso de un mismo lenguaje contable en áreas muy amplias.

La elección de los objetos que se representan en el lenguaje contable es fruto, en gran medida, de las legislaciones mercantil y fiscal. Y, en concreto, se ha orientado a la representación de objetos nacidos de actos de comercio y valorados de manera objetiva para permitir la comparabilidad.

Sin embargo, este lenguaje técnico-contable se ha alejado de la expresividad que caracteriza a los lenguajes verbales de las ciencias sociales y humanas y ha reducido la utilidad para el propio elaborador de la información contable.

Quizá por eso, la contabilidad es un técnica empresarial con cierto desprestigio entre sus usuarios, que no la viven como algo útil para su actividad cotidiana, sino, más bien, como una obligación que les viene impuesta por el marco socioeconómico en el que se desenvuelven. Pero si la contabilidad no sirve fundamentalmente al que la hace -el empresario-, perderá buena parte de su eficacia y terminará convirtiéndose en una rémora para la empresa.

Además, las rigideces del lenguaje técnico contable han llevado a que la elección de los objetos representados y su valoración no siempre atienda a otras valoraciones útiles para un empresario en concreto.

De una manera general, se podría decir que para la contabilidad es relevante lo que es útil (Túa, 1995). La utilidad que percibe el sujeto que realiza la contabilidad es aquella que incrementa su capacidad de decisión, es decir, su libertad. Este tipo de utilidad es la que el sujeto vive como propiamente suya. Una contabilidad útil hace más libre al empresario. Cabe, desde luego, otro tipo de utilidad en la que el sujeto no incrementa su capacidad de decisión, sino que mantiene su actual nivel de libertad. Esta limitada utilidad que no es percibida como tal por el individuo y que ha contribuido en mucho a su desprestigio como materia.

Los aspectos de la actividad económica que la contabilidad trata de representar pueden dividirse en aspectos homogéneos -que son los que normalmente recogen las rúbricas- y aspectos heterogéneos -que son los que suelen requerir de la ampliación de información que constituye la memoria-.

La rúbrica es un criterio taxonómico, que agrupa los objetos representables en contabilidad, de acuerdo con algún criterio homogeneizador. Las rúbricas contables establecen ya un sistema de clasificación que determina de forma necesaria todo el desarrollo contable. Sin embargo, es obvio que unas rúbricas diferentes o una clasificación distinta de los diversos apartados contables, supone una forma nueva de realizar la contabilidad. Las rúbricas interpretan lo que es relevante y homogeneizable de forma implícita. Fijar las rúbricas -o lo que es lo mismo: dar nombre a las cosas- es el primer acto de interpretación en contabilidad.

En general, no sólo las rúbricas, sino todos los signos contables, tienen un carácter simbólico: representan la realidad económica por medio de alguna convención (Aristóteles, 1995). Es decir, los objetos -o aspectos de los objetos, incluidas sus relaciones mutuas- que se consideran relevantes son seleccionados según convenciones sociales. O sea, lo que es relevante y simbolizable en contabilidad depende de circunstancias históricas y culturales. Lo que hoy, aquí y ahora es relevante no lo es en otro lugar o en otro tiempo.

Por otro lado, los importes asignados a cada rúbrica, expresados en alguna moneda, son representaciones de la suma de un conjunto de objetos homogeneizados de acuerdo con un criterio relevante: el valor de cambio o precio de adquisición en un tiempo y lugar determinados, que cambia para cada clase de objetos agrupados en la rúbrica y no es permanente en el tiempo.

En resumen, la realidad registrada y clasificada bajo las rúbricas ha de ser interpretada y evaluada teniendo en cuenta que las circunstancias históricas son, de alguna manera, cambiantes. Se comete, por tanto, un error cuando se intenta dar un carácter necesario a dicha selección de los objetos relevantes y a su valoración.

En cualquier caso, la contabilidad ha de atender no sólo a aquellos aspectos de la actividad económica que no son homogeneizables -es decir, que son, en cierto modo, comunes a todas las empresas- y que, por tanto, son numerables -pues el número como el nombre de la rúbrica, recoge aspectos abstractos que prescinden de las diferencias individuales-, sino que, también, ha de registrar los aspectos heterogéneos y diferentes de cada compañía, que no son reducibles a una forma común (Sen, 1989: 79).

El amplio y reciente desarrollo de la memoria representada como una utilización del lenguaje verbal es más rico en su precisión homogeneizadora, más diferenciador en los detalles y puede salvar del empobrecimiento al que conduce la suma en un importe del valor de los objetos agregados en una rúbrica. Además, el lenguaje verbal permite recuperar para la contabilidad objetos no representables por no ser fruto de un acto de comercio, o valoraciones subjetivas del empresario, pero de gran relevancia para sus intereses.

Conviene subrayar que la dificultad máxima para cualquier sistema contable reside en la interpretación de los bienes económicos. Nada resulta tan complejo como establecer qué bienes han de ser valorados y cuál sea el valor de cada bien. La contabilidad es, ante todo, una tarea de interpretación de los bienes dentro del contexto de la valoración social y teniendo en cuenta que cualquier valoración es siempre subjetiva. De hecho, la subjetividad es la característica de la valoración que permite el intercambio (Mises, 1995: 395).

Los símbolos contables representan el poder de la empresa, su fuerza, su capacidad, sus posibilidades de futuro. Una imagen fiel de una empresa es la que representa fielmente su potencia. La empresa es, esencialmente, un conjunto de actividades dirigidas al futuro. La fuerza o poder de una empresa no se mide simplemente por lo que hizo en el pasado sino, sobre todo, por lo que puede llegar a ser. El valor de una empresa se mide por sus posibilidades de futuro. Tales posibilidades han de ser reales; esto es, viables y no puras posibilidades utópicas, inalcanzables y sin base real.

El lenguaje contable actual tiende a olvidar algunos de estos poderes. Por ejemplo, pueden quedar fuera de la taxonomía de las rúbricas aspectos relevantes como la marca y el buen nombre -cuando no son adquiridos por contraprestación económica-, los conocimientos, las capacidades y las costumbre de las personas, etc. La fuerza de una empresa a menudo se asienta sobre este tipo de objetos inmateriales como la información, la costumbre o la imagen. Estos poderes contribuyen a acometer nuevas acciones o a estabilizar las acciones futuras, precisamente, en tanto que aumentan o mantienen la libertad de acción se corresponde básicamente con su valor como bien económico.

Sin duda, es un intento inalcanzable precisar exactamente la potencia de una empresa. Pero la contabilidad aspira a determinar la diferente calidad de los objetos representados, aun cuando la calidad no sea enteramente objetivable y dependa mucho de la apreciación del empresario sobre las posibilidades del objeto.

La contabilidad sólo puede interpretar de forma aproximada cuáles son las posibilidades que hacen fuerte a la empresa. Por una parte, porque

la libertad de acción del empresario es una libertad contingente sometida a los imprevistos de la naturaleza, del mercado y de la sociedad. Y, por otra parte, porque la contabilidad no puede prescindir de la capacidad interpretadora del empresario, que escudriña entre las infinitas posibilidades y crea siempre posibilidades de la nada. El espíritu creativo empresarial de los directivos es uno de los activos principales de una empresa.

No obstante, asumir la contabilidad sólo puede ofrecer una interpretación aproximada, subjetiva y simbólica de la realidad económica que no significa, en absoluto, que haya que abandonarse a una especie de arbitrariedad contable. De otro modo, ni siquiera cabría hablar de engaño en la manipulación de los datos contables, porque cualquier interpretación sería legítima. Que sea difícil definir con precisión la fuerza de una empresa no quita que haya que intentar hacerlo con la máxima exactitud posible.

Más aún, la contabilidad tiene una indudable relevancia ética en cuanto aspira a nombrar y numerar el poder de la empresa sin falsear la realidad de las cosas (Garay, 1994). Ya se ha dicho que la contabilidad es un lenguaje simbólico y, en segundo lugar, una ulterior interpretación de las cuentas y balances. Y precisamente, porque la contabilidad exige interpretar, representar y simbolizar poderes más o menos inmateriales, por eso presenta enormes posibilidades al engaño.

Es en las tareas de representación de la realidad circundante donde surge la posibilidad del engaño. En este sentido, la contabilidad como lenguaje de los negocios es un punto en el que pueden apoyarse los estudios sobre ética. El principio de imagen fiel, que fundamenta toda la disciplina, tiene un contenido básicamente ético, y como tal es exigible a cualquier otro lenguaje.

BIBLIOGRAFIA CITADA

- ARISTÓTELES: *Acerca de la interpretación*, 1, 16a, 4. Gredos. Madrid, 1995.
- GARAY, J. de: *El Juego. Una ética para el mercado*. Díaz de Santos. Madrid, 1993.
- GOETHE: *Años de aprendizaje de Wilhem Meister*, libro 1, cap. X.
- HOBBS: *Leviathan*. Fondo de Cultura Económica. México D.F., 1987.
- JUNGER, E.: *El Trabajador*. Tusquets. Barcelona, 1990 (Trad. Sánchez Pascual).
- MISES, L.: *La acción humana*. Unión Editorial, Madrid, 1995, 5a. Edición.
- SEN, A.: *Sobre Ética y Economía*. Alianza. Madrid, 1989.
- SHELL, M.: *Dinero, lenguaje y pensamiento*. Fondo de Cultura Económica, México D.F., 1985.
- TÚA, J.: *El soporte teórico de la regulación contable*. Técnica Económica, No. 153, diciembre de 1995, pp. 10-19.