

EN BUSCA DE LA EFICACIA SOCIAL DE LA REPRESENTACIÓN CONTABLE.

Una recensión semiótica de la sociedad arcaica
a la sociedad capitalista.

In search of the social efficiency of the accounting representation.
A semiotic recension of archaic society to capitalist society.

Jesús Alberto Suárez Pineda

COLOMBIA

Resumen

Si el análisis semiótico no se pierde en los arcanos del lenguaje de los negocios, se puede dilucidar la problemática relación que históricamente se ha mantenido entre los conceptos de *patrimonio* y *empresa* en materia de representación contable. En este artículo se defiende el enfoque neopatrimonialista de la contabilidad sustentado por el académico Antônio Lopes de Sá, en el que la representación contable se concibe como el termómetro de la eficacia social de las organizaciones.

Palabras clave: Antônio Lopes de Sá; Empresa; Célula social; Enfoque neopatrimonialista; Eficacia social de las organizaciones; Axiomatización de la contabilidad.

Abstract. Connected with the semiotic analysis, we try to elucidate in the arcane use of the business language the historically problematic relationship that has existed between the concepts of patrimony and enterprise, in the field of accounting representation. This paper is intended to defend adherence to the neopatrimonial approach of accounting by the Brazilian scholar Antonio Lopes de Sá, in which accounting representation is conceived as the thermometer of the social effectiveness of organizations.

Keywords: Antônio Lopes de Sá; Enterprise; Social cell; Neopatrimonialist approach; Social effectiveness; Accounting axiomatization.



Jesús Alberto Suárez Pineda es Licenciado en Filología y Humanidades Clásicas de la Universidad Nacional de Colombia; PhD (c) en Estudios Políticos de la Universidad Externado de Colombia; Docente investigador de la Fundación Universitaria del Área Andina y profesor de teoría contable de la Universidad Antonio Nariño, la Universidad Jorge Tadeo Lozano y la Universidad San Buenaventura. Profesor de investigación de la Maestría en Contabilidad de la Universidad Libre. Es autor de varios libros, artículos y ponencias en temas relacionados con la historia de la Contabilidad, teoría contable, filología y cultura clásica. Actualmente es Director editor de la revista "General José María Córdova" de la Escuela Militar de Cadetes.

jesusasp@gmail.com



Resumo

Se a análise semiótica não se perde no arcano do língua dos negócio, se pode elucidar a relação problemática que historicamente ha existido, entre os conceitos de empresa e de patrimônio na representação contábil. Neste artigo se defende o abordagem contábil neopatrimonialista, sustentado por Antônio Lopes de Sá, onde a representação contábil é concebida como o barómetro da eficácia social das organizações.

Palavras-chave: Antônio Lopes de Sá; Companhia; Célula social; Abordagem Neopatrimonialista; Eficácia social das organizações; Axiomatização da contabilidade.

A Antônio Lopes de Sá, *in memoriam*

Introducción¹

El lenguaje de los negocios consta de un vocabulario y unas reglas, es decir, de un conjunto de instituciones que regulan su práctica social. Cuando una palabra posee un significado dentro de ese lenguaje, se dice que designa un *concepto*; pero cuando esta significación es cambiante, se habla de *doctrinas* en conflicto y no de *pseudoconceptos* en el orden del análisis lógico del lenguaje (Carnap, 2009, 9). ¿Cómo explicar el origen de esa diversidad de doctrinas? ¿Acaso el lenguaje científico introduce su vocabulario propio, sin otro propósito que indicar algo determinado, de modo que sus reglas de uso tienen un significado definido? ¿Cómo entonces las palabras tienen otro uso en el lenguaje tradicional que carece de sentido en el lenguaje técnico? En el curso de su evolución histórica las palabras cambian su significado, pero también sucede, a veces, que una palabra pierda su antiguo significado sin llegar a tener la eficacia social que implicaban sus conceptos primigenios. Así es como surgen doctrinas e instituciones que perdieron su eficacia social, como fue el caso de conceptos asociados a las ideas de «empresa» y «patrimonio», objeto de análisis del presente artículo.

1. La representación contable de la sociedad arcaica a la sociedad capitalista

La representación contable busca el reflejo de la realidad económica. Sin embargo, la dualidad entre riqueza y propiedad, en sus relaciones con la evolución histórica de las estructuras sociales, ha producido grandes transformaciones en la eficacia social de la representación contable en

¹ Obras citadas en abreviaturas y convenciones. DQ: Cervantes (1979); DRAE: Real Academia Española (2001); DRAE, *empresa5*: la acepción quinta de «empresa» en el DRAE; «palabra»: palabra como concepto; 'texto': significado de una palabra; ['texto']: acotaciones de autor; texto: cuando se quiere resaltar el sentido de una expresión; s.v. (sub voce 'bajo la palabra'): se utiliza para indicar que determinada información aparece como entrada de un diccionario.



Occidente, desde los orígenes de la civilización hasta nuestros días. Dos grandes civilizaciones configuraron la representación contable en los primeros tiempos: la civilización sumeria (8000 a. C.-2000 a.C.), cuyo legado de seis mil años de contabilidad mesopotámica dio origen al cálculo abstracto y a la escritura, y la civilización indoeuropea (4000 a. C.-3000 a.C.), cuya organización trifuncional de su estructura social fue la base de la institución contable en Occidente.

La contabilidad empieza en Sumer (la antigua Mesopotamia, hoy Irak e Irán), a finales del noveno milenio, hacia 8000 a. C., en que se evidencian los orígenes de la práctica social de la contabilidad en el Neolítico, como consecuencia de la revolución agrícola y el surgimiento de las primeras ciudades junto a los valles de los ríos Tigris y Éufrates en Sumer, el río Nilo en Egipto, y el río Amarillo en China...

La representación contable a lo largo de seis mil años experimentó en Sumer dos grandes transformaciones milenarias en un orden semiótico. La primera transformación (8000 a.C.-3500 a.C.) obedeció a una cultura contable del «mostrar». Hubo relación entre realidad económica y su representación pictórica (concreta) mediante fichas contables en arcilla, las cuales no solo fueron los primeros artefactos materiales que representaron cuentas agrícolas, sino que además dieron origen al cálculo abstracto. ¿Cuántas ovejas tengo? Una, cinco, diez, muchas. ¿Cómo controlar la cantidad de ovejas? Una oveja, una ficha contable, dos ovejas, dos fichas, muchas ovejas —más que el número de mis dedos—, tantas fichas contables. El control de ovejas es pues un proceso de correspondencia biyectiva, oveja-ficha contable. ¿Sobra una ficha? Falta una oveja. Tal vez se encuentra en otra pastura. Lo cierto es que las ovejas no están completas en el redil. La técnica de las cuentas dio así origen al cálculo abstracto, como un método de control de la numerosidad de ovejas bajo la responsabilidad del pastor o de su propiedad.

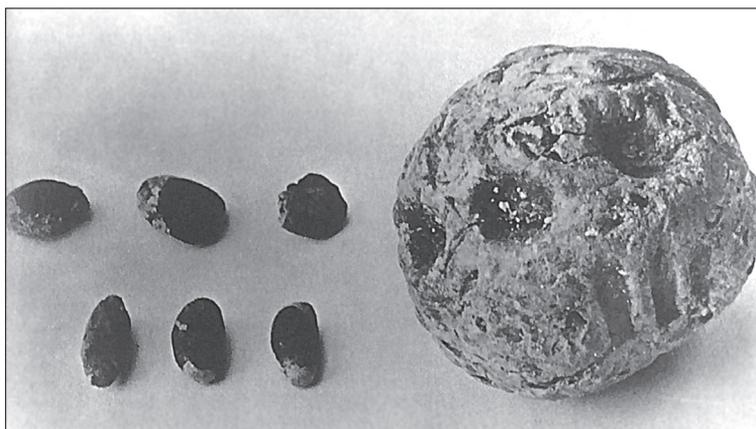
Las fichas contables fueron de gran utilidad para las transacciones comerciales de las sociedades agrarias de Mesopotamia. Su forma representó la naturaleza de la cuenta: la cuenta granos, la cuenta oveja, la cuenta lana. Tal fue el caso de las fichas simples (8000 a.C.-4000). Hacia el cuarto milenio (3000 a.C.) aparecieron las fichas contables complejas; sus formas son la combinación de muchas formas: unas representan la cuenta pan, otras la cuenta vestido, otras la cuenta cerveza, es decir, productos elaborados.

Hubo un tiempo que las fichas contables se ataron a un cordel como dispositivo de almacenamiento y control. Posteriormente, se almacenaron en balones huecos de arcilla. Pero antes de guardarlas en su interior, la forma de las fichas era impresa en la superficie de arcilla fresca de las envolturas esféricas (denominados en inglés *envelopes* por la arqueóloga Schmandt-



Besserat) que las contenían (véase figura 1). Solo el auditor de cuentas del rey tenía la potestad de romper el sello real de la envoltura (véase figura 2). Aparece una cultura contable del «decir». Las envolturas esféricas se tornaron planas, en un proceso de aplanamiento de tres milenios, dando origen a tablillas de arcilla.

Figura 1. Envoltura con marcas impresas correspondientes a cinco fichas contables contenidas en su interior, Susa (Sb 1940), Irán. Cortesía del Museo del Louvre. Departamento de Antigüedades Orientales.



Fuente: Schmandt-Besserat, 1992: 125.

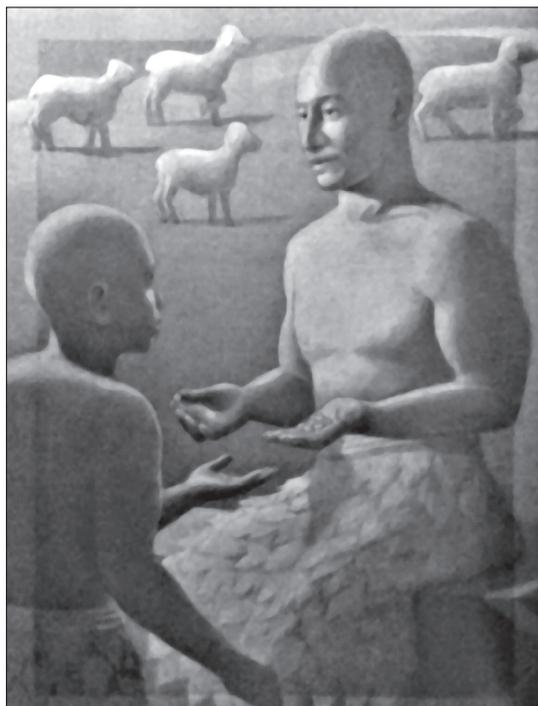
Figura 2. Envoltura con cinco fichas contables esféricas que representan cinco medidas de grano (?), Susa (Sb 4828), Irán. Cortesía del Museo del Louvre. Departamento de Antigüedades Orientales.



Fuente: Schmandt-Besserat, 1992: 163.

Cuando la idea de mostrar (representación concreta) a través de fichas contables se reemplaza por las impresiones de las fichas (representación simbólica), aparece la escritura. Esto ocurre hacia 3500 a. C. El escriba asume una función esencial de control social de la realidad económica. La representación reflejante de las fechas contables ahora es representación simbólica.

Figura 3. Contabilidad mesopotámica. Venta de ovejas mediante fichas contables. Ilustración de Michael Hays.



Fuente: Schmandt-Besserat, 1999: 18.

No más tarde del cuarto milenio antes de nuestra era, florecieron los indoeuropeos en el norte de Asia occidental, al sur de la Transcaucasia y al norte de la Mesopotamia central. ¿Quiénes eran los indoeuropeos? Los que hace más de seis mil años hablaron la lengua madre indoeuropea de los idiomas que actualmente hablan cerca de la mitad de los habitantes de la tierra. De los 19 idiomas más extendidos del mundo, 11 pertenecen al tronco lingüístico indoeuropeo. Las migraciones de los indoeuropeos se extendieron por toda Europa y el Asia central. Unos se dirigieron al oeste para ser europeos (griegos, itálicos, celtas, germanos), otros hacia el noreste (baltos y eslavos), mientras otros siguieron hacia el este (iranios, indios, tocarios).



Figura 4. Cabezas de mujer y de hombre reconstruidas, hacia 4000 a. C.



La civilización occidental es tributaria de la ideología de las tres funciones que dominaron las sociedades arcaicas indoirania e indoeuropea (Dimézil, 1977): la soberanía mágica y jurídica (sacerdote-rey), la fuerza física (el guerrero) y la fecundidad (el agricultor artesano). Tales funciones configuraron, respectivamente, la institución político-jurídica, la institución militar y la institución contable en Occidente.

El pensamiento contable, como elucubración teórica y producto de una herencia milenaria indoeuropea, se remonta al siglo IV a.C., a través de tres fuentes primigenias: un origen ético en Grecia con Aristóteles y Jenofonte, un origen técnico-logístico en India con Kautilya, y un origen jurídico en Roma con la promulgación de la *lex Poetelia Papiria* (ley de los nexos, promulgada por los senadores Poetelius y Papirius) que suprime la esclavitud por deudas y los negocios *per aes et libram* 'por el cobre y la balanza' que vinculaban los órganos del cuerpo al negocio (Suárez, 53-71).

Desde el Neolítico hasta la Edad Media, la misión cultural de la representación contable ha sido reflejar la realidad profunda de las transacciones económicas. El patrimonio o capital es representado en relación de correspondencia concreta con esa realidad. En el mundo medieval, en efecto, la representación contable buscó ser una imagen fiel de la realidad económica, conforme a la naturaleza económica de la sociedad feudal, caracterizada por una economía cerrada de autoabastecimiento y bajos niveles de transacciones comerciales. La transparencia de las relaciones sociales y económicas se dio incluso ante la desigualdad social. Así las cosas, la representación contable combinó información monetaria con el registro de bienes y obligaciones físicas.

Los trabajos de Norman Belding Macintosh (1933-2011) son esclarecedores en el entendimiento del problema de la representación contable en sus relaciones con la estructura social y la realidad económica, desde una perspectiva histórica (Macintosh, Shearer, Thornton, & Welker, 2000;



Macintosh, 2003, 2006, 2008). La argumentación de la formación de los órdenes de simulación de los signos contables se apoya en la *teoría de los órdenes de simulacro* de la filosofía postmoderna de Baudrillard (1976, 1978, 1979, 2005, 2007). Con apoyo en la teoría crítica posmodernista del filósofo francés, Macintosh explica cómo la representación contable ha sufrido grandes mutaciones a través de las distintas etapas del capitalismo, pasando de representar la propiedad y la riqueza material, a una representación que progresivamente desdibujó la realidad económica, y por ende, perdiendo su eficacia social.

Con el propósito de establecer una periodización de la falsificación gradual de los signos contables, Macintosh (2000) identifica los órdenes de simulacro (los *modos de ser* de la simulación) de Baudrillard en la contabilidad financiera, para luego examinar el estatuto ontológico de la información en los reportes de ganancias. En el abordaje filosófico de la historia de la representación contable, Macintosh utiliza las cuatro fases del signo de Baudrillard (el reflejo de una realidad profunda, el enmascaramiento y desnaturalización de una realidad profunda, el enmascaramiento de la ausencia de realidad profunda y el puro simulacro). Cada una de estas fases corresponden, a su vez, a los cuatro épocas de los signos contables: Realidad Profunda (Feudalismo), Falsificación (Renacimiento), Producción (Revolución Industrial) y Simulación (época actual). Como hipótesis de trabajo, los autores plantean que la verdad no se *encuentra* sino que se *fabrica* en la sociedad contemporánea, dando así cabida a una “contabilidad oportunista”, la cual está repleta de casos de verdades, mentiras, engaños e imposturas en materia de representación contable, desde un punto de vista filosófico y de la eficacia social. El enmascaramiento gradual de la realidad económica ha llegado a una etapa crítica de la misma realidad, el puro simulacro. El proceso de simulación en los últimos cinco siglos de representación contable ha experimentado una metamorfosis que va desde de un *disimular* la realidad (enmascaramiento de lo existente) hasta llegar a un *simular* la realidad (presentando lo real como inexistente).

Por el orden [a partir del cual pensamos] Baudrillard parece significar algo así como el modo de producción de Marx (1975, 10-11), la episteme de Foucault (2008, 7) y la manera de actuar de Bataille (1987, 187), pero en el sentido de la manera cómo una sociedad determinada consume sus excedentes de riqueza. Cada uno de ellos comparte la idea de que el modo de ser que define la cultura occidental (el orden, el modo de producción, la episteme, o la manera de actuar) ha experimentado una serie de grandes erupciones y reformulaciones en las esferas social, económica y política. (Macintosh et ál., 2000, 16, traducido y adaptado)



¿Estamos asistiendo al asesinato de la realidad económica en materia de representación contable? Baudrillard responderá, en el campo filosófico, que la muerte de la realidad fue la causa del nacimiento de una hiperrealidad en la sociedad actual, en donde las cosas parecen mas no son. Macintosh, en el campo contable y siguiendo a Baudrillard, dirá que hemos llegado a la etapa del simulacro de los signos contables, en que la representación contable ya no refleja los hechos de la realidad económica, sino que se trata más bien de una virtualización de pronósticos. La contabilidad, hecha para representar hechos de la realidad económica, ahora registra pronósticos.

¿Qué ha ocurrido? La pregunta por las causas es todavía prematura, más aún cuando la investigación sobre el tema que nos ocupa está todavía en ciernes. A manera de hipótesis, se propone la dilucidación teórica de dos alternativas de solución. La primera consiste en la distinción entre valoración y medición en los procesos de representación contable. Este problema se debe a la confusión entre medición y valoración, en materia de la representación contable (Gracia, Franco, Agudelo, 2013; Franco, 2013). La segunda implica una renovación de una educación que propenda por la eficacia moral de las instituciones. Cuando las instituciones son robustas en materia de su eficacia social, es posible construir una sociedad que establezca las bases para la prosperidad de las naciones. Entre lo público y lo privado están los bienes comunes, como lo enseñó Elinor Ostrom en su búsqueda de la eficacia social de las instituciones. La seguridad humana, en el sentido de Amartya Sen, es otro punto importante de la agenda de la eficacia social de las instituciones para la renovación de la cultura de simulacro que estamos viviendo.

Una alternativa de solución de la búsqueda de la eficacia social de la representación contable podría ser el enfoque neopatrimonialista de la contabilidad propuesto por el insigne académico brasileiro Antonio Lopes de Sá, cuya teoría contable busca establecer unas bases científicas y sociales que reflejen no solo la valoración de la propiedad sino la medición de la riqueza material, en términos de una representación contable de la eficacia social de las organizaciones. La empresa en su propuesta teórica es antes que nada una célula social que no debe prescindir de su responsabilidad social empresarial y ambiental.

Entre las obras más representativas Lopes de Sá sobre su propuesta teórica de axiomatización contable de la eficacia social está implícita la idea de prosperidad de la sociedad en el nexo económico, como un desplazamiento conceptual del individualismo metodológico de una teoría neoclásica que buscó la maximización de la utilidad como un proceso de acumulación de capital en beneficio de las partes interesadas, sin tener en cuenta sus consecuencias sociales y ambientales.



Creemos que los trabajos de Lopes de Sá van en este sentido (Lopes de Sá, 1992, 1997, 2002). Un estudio más profundo de su obra podrá ratificar esta idea o rebatirla, especialmente, desde una perspectiva crítica por parte de contadores con formación humanista y en ciencias sociales. Ello arrojará buenos resultados, bien sea desde la perspectiva neopatrimonialista o desde otros enfoques sociales de la contabilidad.

La apuesta que se defiende en este artículo es la neopatrimonialista, en virtud de la formación en filología y humanidades, con énfasis en estudios políticos de quien escribe estas líneas. La eficacia social de la empresa se logra en la medida en que la concibamos como una célula social. Para ser consistente con esta idea neopatrimonialista, de herencia italiana, con fundamentos epistemológicos en la economía hacendal o economía de la empresa en su vertiente italiana (Masi, 1941, 1942, 1962; Ferraris, 2010; Andrei, 2010), Lopes de Sá prefiere usar la palabra italiana *azienda* que guarda similitud morfológica con los vocablos *fazenda*, en portugués, y *hacienda*, en español, pero en realidad significa empresa como célula social.

En el *Diccionario de Contabilidad* de Lopes de Sá (1995, 43-44), *azienda* 'hacienda'² es lo institucional: empresas e instituciones en su conjunto. La fase de nacimiento de la *azienda* 'hacienda' (en un sentido técnico) es el *propósito* o *intención* de formar una organización para desarrollar una actividad económica que tiende a prevalecer en el tiempo, para que la hacienda pueda tener vida propia, en cuanto unidad elemental en el orden económico en la cual se realizan fenómenos de producción, distribución y consumo, en un sistema de operaciones particulares y de fuerzas internas y externas.

En el uso técnico portugués del enfoque teórico neopatrimonialista de Lopes de Sá traducimos *azienda* por «organización» y *aziendal* 'hacendal'³, referido a lo que es institucional: empresas y entidades' por «organizacional», teniendo en cuenta que la organización (*azienda* en italiano) comprende hombres y recursos materiales (patrimonio en Lopes de Sá); en tanto que «organizacional,

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

3 Preferimos en español el uso del adjetivo «hacendal», formado con el sufijo español -al 'que pertenece a, relativo a' que sirve para derivar adjetivos a partir de bases nominales, sin diptongación (de *hacienda*, al igual que *infernál*, de *infierno*, *invernal*, de *invierno*, de acuerdo con las normas generales de la derivación española), y no por *haciendal* (como pretenden algunos traductores, cf. Lopes de Sá, 1992).



de la organización» (*aziendale* en italiano) se refiere tanto a la «empresa» (negocio con ánimo de lucro) como a la entidad (institución sin ánimo de lucro).

En el original en portugués, se utiliza la palabra italiana *azienda* 'empresa, organismo económico', y no *fazenda* 'hacienda, predio rústico' que en portugués como en español también significa 'finanzas, tesoro público; Hacienda Pública', aunque en portugués también vale 'tejido'. Así pues, *Ministério de Fazenda* 'Ministerio de Hacienda' no es el ministerio de la propiedad rural ni de los tejidos, sino de la *Hacienda Pública*. Es claro que el autor no se refiere en su teoría a la hacienda como estructura agraria sino a «la organización», en el sentido de *unidad económica y administrativa en la cual se realizan fenómenos de producción, distribución y consumo, en un sistema de operaciones particulares y de fuerzas internas y externas*.

Antônio Lopes de Sá nació en Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil, el 9 de abril de 1927. Murió el 7 de junio de 2010, a los 83 años, en Belo Horizonte, víctima de una aneurisma cerebral. Además de administrador, economista e historiador, se doctoró en Ciencias Contables en la Universidad de Brasil. Sin embargo, cabe destacar los grandes aportes de sus investigaciones en relación con el campo jurídico, especialmente en lo que respecta a la idea de eficacia social. Expertos en el tema aducen que Lopes de Sá era mucho más aclamado por su perspectiva legal de la contabilidad, que por su perspectiva económica.

Escritor prolífico, en verdad, Lopes de Sá ha escrito 183 libros editados en Brasil, Argentina, Portugal y España, y más de 13.000 artículos publicados en Brasil, Argentina, Venezuela, Colombia, Chile, Estados Unidos, Portugal, España, Italia, entre otros países. La valoración de su obra es cuestión de afinidades selectivas, en un contexto multidisciplinario. La amplitud de su vasta obra impide cualquier atisbo de posible enumeración en unas breves líneas: teoría, doctrinas, historia y vocabulario técnico de la contabilidad (Lopes de Sá, 1952, 1995, 1997, 2002b), problemas éticos (*id.*, 2005, 2009, 2010, 2011), manuales de contabilidad y auditoría (*id.*, 2004, 2002a). Su propuesta de axiomatización de la contabilidad bajo el enfoque neopatrimonialista puede consultarse en diversos documentos (*id.*, 1992, 1998; Stevens, 2003).

2. Recensión semiótica de la empresa como célula social

Comencemos por hacer una breve recensión semiótica de la idea de empresa como célula social, en busca de su genealogía para dilucidar su desplazamiento semántico de pintura de un emprendimiento hasta llegar a la idea de empresa moderna.

La palabra española «empresa» significó originalmente un tipo de 'narrativa pictórica': el «emblema» de proezas notables que *emprendían* los andantes



caballeros de la Edad Media solía pintarse en sus escudos o bordarse en sus sobrevestes, para que fuesen recordadas por las futuras generaciones.

Las empresas pintadas eran, en efecto, una especie de 'impronta en desarrollo' o 'imagen dinámica' de un «emprendimiento» de negocios arduos y dificultosos que se tomaban como *lecciones aprendidas* del pasado, unas heroicas, otras casos curiosos adobados con sal ática. *Emprendimiento* y *emblema* tuvieron una estrecha relación de carácter pedagógico y de identidad cultural. Se solían plasmar, mediante metáforas sucesivas, en una imagen conmemorativa por semejanza y cercanía simultáneamente: la idea de *empresa* resultó ser a la vez una metáfora (semejanza entre *empresa* y acto de *emprender*) y una metonimia (cercanía entre *empresa* y *emblema*). Una metáfora es una ecuación verbal que vincula una acción y una imagen por semejanza. La metonimia es el producto de metáforas sucesivas en que prevalece la semejanza por cercanía: escudo y caballero constituyen un par indisoluble. Sin embargo, escudo, caballero y empresa es una tríada de la acción. El caballero es el agente, la empresa el emprendimiento, y el escudo el registro icónico de ese emprendimiento, para la recordación de un hecho cumplido con cierto cariz de proeza o hazaña.

Las hazañas cotidianas y mundanas podían tener cabida en el imaginario popular que se solazaba en recordarlas. Así ocurrió en el Renacimiento español con la picaresca. El motivo del «pícaro» aparece con frecuencia como un arquetipo específico del Siglo de Oro de las letras españolas que trascendió a Europa e Hispanoamérica en general. La interpretación psicológica de este arquetipo presenta rasgos del *trickster* 'pícaro, tramposo, embaucador, truhán' estudiados por Jung (2010, 456-488) en sus análisis de la mitología amerindia. Por lo demás, el emprendimiento no necesariamente tenía que ser exitoso, pues solo bastaba que se tratase de una acción considerable. Hubo ocasiones en que incluso se celebraron 'intentos fallidos', pero de los que no se podía prescindir de su recordación como hecho extraordinario.

En ese decurso histórico, podremos comprender cómo las empresas pintadas de las aventuras heroicas en tiempos de la andante caballería experimentaron diversos estadios de cambio, constituyéndose ahora en estrategias empresariales para mantener en marcha las organizaciones modernas de la llamada sociedad del riesgo. Todo ello, siguiendo el rastro de las transformaciones de los signos contables en su travesía para representar la dinámica patrimonial (representación contable de la circulación de la riqueza) a lo largo de diversas sociedades históricas de Occidente.

La idea de *emprender* 'acometer alguna cosa resuelta y decididamente, con ánimo de ponerla por obra o ejecutarla (con complemento directo)' es estudiada con gran detalle en el tercer tomo de *Diccionario de construcción y régimen de la lengua castellana* (Cuervo, 1987, 179-185, s.v. *emprender*), quien



al comenzar su artículo «emprender» trae a colación dos citas de Cervantes tomadas de Don Quijote en su ortografía original de 1605: «Puesto que todo sucediese al rebés de lo que imagino, la gloria de aver emprendido esta hazaña, no la podrá oscurecer malicia alguna» (Cerv. *Quij.* 2, 41 (fol. 154 vº; R. 1. 489¹)). + «Prometió [Maritornes] de rezar un rosario, aunque pecadora, porque Dios les diese buen sucesso en tan arduo y tan christiano negocio, como era el que avian emprendido» (Id. *ib.* 1. 27 (fol. 137 rº; R. I. 319¹)).

En el *Breve diccionario etimológico de la lengua castellana* (Corominas, 1987, 473-474, s.v. prender) se infiere que «prender» fue la base léxica de «empresa», a través del verbo compuesto «emprender» (del latín vulgar **imprendere* 'emprender', del latín *im-* 'en' + *prehendere, prendere* 'coger, asir, empuñar'), que según el eximio lexicógrafo, aparece en castellano en el segundo cuarto del siglo XV (y quizás ya hacia 1340). Los primeros registros léxicos de *empresa* se remontan a 1444; el nombre *empendedor* aparece hacia 1599; *empresario* es una invención moderna.

El *Diccionario etimológico de la lengua castellana* (Monlau, 1946, 640, s.v. emprender) señala que la formación de *empresa* y su derivado *empresario* (de emprender) fue una contribución del supino latino *prehensum* 'preso', del latín *prehendere, prendere* 'coger, asir'. Esta derivación de *prehensus* (de donde viene el latín *prehensare* 'coger' y las voces del antiguo castellano *presar* 'apresar, coger' y *prisar* 'apresar', como en gallego, con el mismo significado) se aclara en el *Diccionario etimológico español e hispánico* (García, 1985, 887, s.v. *prehendere*): del latín *prehendere* provienen el castellano y el portugués *prender* 'coger', el catalán *pendre* 'prender, tomar' y el antiguo aragonés *prener* 'prender' (*Fuero de Medinaceli*, Muñoz, Fueros 44, Z, 19, 26).

En el *Breve diccionario etimológico de la lengua castellana* (Gómez, 2006, 250, s.v. empresa), se dice que *empresa* 'tarea o acción ardua, negocio, establecimiento mercantil o industrial', pasó al español a través del italiano *impresa* 'empresa', de *impresa*, femenino de *impreso*, participio pasivo de *imprendere* 'emprender', del latín vulgar **imprendere* 'emprender'. La idea de «prender» 'coger, asir; sujetar, fijar': de *pre-* 'delante' + *hendere*, del indoeuropeo *ghend-* 'coger, asir', se presenta en la familia de palabras: aprender, comprender, desprender, emprender, empresa, presa¹, presa², preso, prisión, reprimir, sorprender, sorpresa (*ibid.*, 560, s.v. prender).

Ahora bien, en las etimologías reseñadas del vocablo «empresa» se deduce su procedencia de «emprender» alguna cosa resuelta y decididamente, con ánimo de ejecutarla, tal como puede cotejarse en los primeros monumentos lingüísticos de nuestro idioma. Sin embargo, cabe aclarar que la significación de realizar un emprendimiento, en el sentido de poner en obra el intento, también coexistió con la idea de mantener el «recuerdo icónico» de ese



emprendimiento en la tradición romanística del vocablo «empresa», según puede evidenciarse en otros dos pasajes de *Don Quijote* (DQ, 206; 566) y en la definición caballerescas de «emprender», en el sentido de 'acometimiento' o 'intento' que da el *Tesoro de la Lengua Castellana o Española* (Covarrubias, 1611/1943, 509, 33-53, s.v. emprender).

En *Don Quijote*, el hidalgo manchego hace previsiones para conseguir lo que iba a pretender, sin aguardar más tiempo, de iniciar una empresa al alcance de sus esperanzas, "según eran los agravios que pensaba deshacer, tuertos que enderezar, sinrazones que enmendar, y abusos que mejorar, y deudas que satisfacer" (DQ, 205-206).

Figura 5. Por la puerta falsa de un corral salió al campo...
Dibujo y aguafuerte de F. Novelli



Fuente: Traducción italiana de Gamba, Venecia, 1818. DQ. I, 1979, cap. II, p. 207.

Don Quijote no podía tomar armas con ningún caballero. Era preciso que se armara caballero. Y aun siéndolo, debía llevar armas de caballero novel, es decir, armas blancas, lisas, sin empresa pintada en el escudo, que solo se ponía cuando el caballero se había hecho merecedor de ella por alguna proeza notable. La empresa pintada era un dibujo simbólico que servía para que el caballero fuera conocido por su emprendimiento y constituía el lema o insignia de su buen nombre, a la altura de los logros alcanzados en virtud de sus méritos. Desde entonces Don Quijote será "el de la Triste figura", después "el de los Leones". Una vez armado de todas sus armas, nos cuenta Cervantes que Don Quijote salió al campo, rebosante de alegría por



haber dado principio a su designio. De repente se embargó en las más graves reflexiones,

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

En el pasaje anterior aparece dos veces la palabra «empresa». En la primera aparición («dejar la comenzada empresa») significa ‘intento o designio de hacer algo’ (DRAE, empresa¹), con la idea implícita, según el contexto del capítulo, de ‘acción o tarea que entraña dificultad y cuya ejecución requiere decisión y esfuerzo’ (DRAE, empresa⁴), es decir, *obra o cometido que busca la obtención de un fin resuelta y decididamente*. En su segunda aparición («sin empresa en el escudo») significa ‘símbolo o figura que alude a lo que se intenta conseguir’ (DRAE, empresa⁵), es decir, *imagen de un designio, narración icónica del acto de emprender*, como lo atestigua Don Sebastián de Covarrubias, en su *Tesoro de la lengua castellana o española* de 1611:

Emprender. *Determinarse a tratar algún negocio arduo y dificultoso; del verbo latino apprehendere [‘agarrar’], porque se le pone aquel intento en la cabeza y procura ejecutarlo. Y de allí se dijo empresa, el tal acometimiento. Y porque los caballeros andantes acostumbraban pintar en sus escudos, recamar en sus sobrevestes, estos designios y sus particulares intentos se llamaron empresas; y también los capitanes en sus estandartes cuando iban a alguna conquista. De manera que la empresa es cierto símbolo o figura enigmática hecha con particular fin, enderezada a conseguir lo que se va a pretender y conquistar o mostrar su valor o ánimo. La mejor empresa de cuantas ha habido y habrá fue la de Constantino Magno, de la Cruz con la letra: In hoc signo vincam [con este signo venceré]. De esta materia trata largamente mi hermano, el obispo de Guadix, en el primer libro de sus Emblemas, capítulos 14 y 15. Covarrubias, 1611/1943, 509, 33-53, s.v. emprender.*

La palabra «empresa» significó, a la vez, ‘acción considerable, proeza notable’ y ‘emblema, lema, insignia’, según fácilmente puede probarse en el texto citado de Cervantes, por cuanto «empresa» es un derivado común de «emprender»; según Corominas (2001, t. 4, p. 640), aparece en nuestra lengua hacia mediados del siglo XV.

Así pues, la lectura que ofrece *Don Quijote* de «empresa» tiene doble implicación para conseguir la eficacia social de toda organización. De un



lado, *empresa* es la brújula que orienta el rumbo de un emprendimiento. De otro lado, *empresa* es el camino de un emprendimiento, dejando la impronta que determina el emblema o insignia la empresa.

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

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

En actuales ciencias de gestión la brújula de un emprendimiento es la «visión», concepto próximo a la idea de estrategia –«empresa» dirá Don Quijote en su designio– o carta de navegación que orienta el rumbo de las organizaciones en su búsqueda de oportunidades; y al camino del emprendimiento lo llaman «misión», concepto referido a la idea de táctica–«armarse caballero» dirá Don Quijote–“de estos que dicen las gentes que a sus aventuras van”, u hoja de ruta de las operaciones del mundo empresarial en su búsqueda de nuevas configuraciones para construir tejido social.

El éxito de las empresas se alcanza integrando la estrategia y la táctica. “La estrategia sin táctica es el camino más lento hacia la victoria. La táctica sin estrategia es el ruido anterior a la derrota” (*apud* Kaplan & Norton, 2008, 15). La cita es anónima: se atribuye a SunTzu, autor del libro: *El arte de la guerra*. Pérez & Massoni, 2008).

Un pensamiento como el anterior presupone *emprender* cosas peligrosas o difíciles: acometer una travesía, atreverse, correr *riesgos*–«aventuras» dirá Don Quijote– *en un mundo desbocado* (Giddens, 2000), sin temor a la incertidumbre de *la sociedad del riesgo mundial* (Beck, 2007). La carta de navegación y la brújula, además de orientar el rumbo, nos permiten también controlar el *riesgo* –palabra de origen romance que pasó del español o del portugués al inglés *risk*, en su sentido original de ‘navegar en aguas desconocidas’–, en la construcción del tejido social de la organización. Ello presupone, a su vez, un pensamiento *textil*, es decir, un pensamiento *complejo* frente a la



incertidumbre. El pensamiento complejo, en términos de Edgar Morin, es “el pensamiento capaz de religar (complexus: lo que se teje conjuntamente), contextualizar, pero al mismo tiempo es capaz de reconocer lo singular, lo individual, lo concreto” (Morin, 2010, p. 138). Y precisamente porque el pensamiento es complejo es que una empresa focaliza dos miradas: la que visualiza la continuidad de la tradición y la que enfrenta las discontinuidades del proceso evolutivo de la empresa. Estas dos miradas guardan una relación de consistencia mutua en la orientación del rumbo de la empresa, a través de la estrategia para controlar el riesgo (Kaplan & Norton, 2005). Una presupone a la otra, son interdependientes en un complejo sistema de correlaciones, en el seno de la incertidumbre, pero a su vez, trascienden una a la otra, tienen identidad propia.

3. En la búsqueda de la eficacia social de la representación contable

El motivo primordial que llevó a Lopes de Sá a elaborar su *teoría general del conocimiento contable* fue la búsqueda de la eficacia social de la representación contable, hoy tan evidente en las denominadas contabilidad social y contabilidad ambiental. Lo que más le interesó al autor fue conocer la *función* o «realización de la riqueza» o fenómeno patrimonial. Así pues, la eficacia es considerada como una función de la riqueza o patrimonio, apoyándose en las ideas de que *el patrimonio no se mueve por sí mismo, sino sobre la base de agentes* y que *no basta tener consistencia sobre lo que aconteció o va a acontecer con la riqueza, sino, básicamente, sobre lo que hace acontecer la transformación* (Lopes de Sá, *apud* Stevens, 2003, 25).

La consolidación de la teoría de las funciones sistemáticas del patrimonio, como *estructura epistemológica*, se remonta a comienzos de la década de 1980, con publicaciones diez años después (Lopes de Sá, 1990, 1992, 1997). Su teoría desarrolló diversos axiomas básicos, tales como que el patrimonio de suyo es dinámico y que su finalidad es satisfacer las necesidades de las células sociales (toda clase de empresas), las cuales viven en constantes y sucesivas renovaciones. Otro axioma fundamental enuncia que *cuando los medios patrimoniales satisfacen las necesidades hay eficacia social*, fin natural para el cual el patrimonio se construye. Así pues, solo hay eficacia cuando se anulan las necesidades de la organización. La meta de la organización es la eficacia, pero esta solo puede ser obtenida mediante una función eficaz que realice la plena satisfacción de todo lo que se necesita.

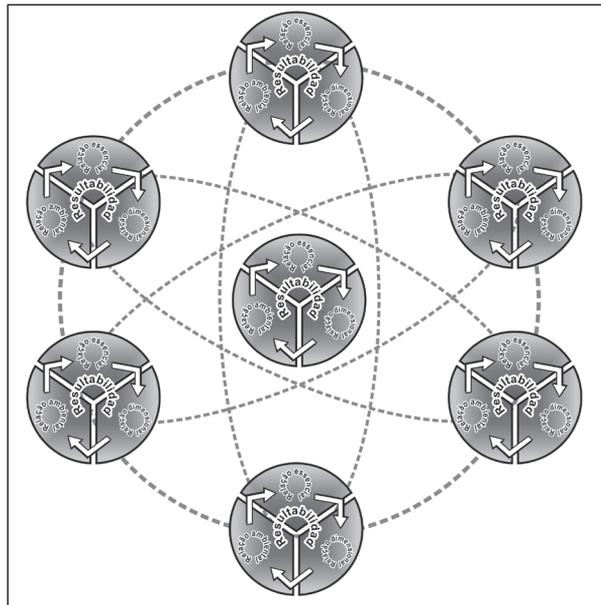
Un tercer axioma sostiene que *existen grupos de fenómenos característicos que operan de forma simultánea y en régimen de interacción, generando las relaciones lógicas estructurales del fenómeno patrimonial*, tales como: 1) esencia de los hechos, 2) dimensiones de los mismos hechos y 3) el ambiente o entorno del patrimonio.



El cuarto axioma establece que las funciones del patrimonio promueven eficacia social. Sin embargo, tales funciones se organizan en *sistemas definidos de utilidades*, los cuales son reconocidos como relevantes, autónomos e interdependientes, de modo que sus componentes son los medios patrimoniales y las necesidades que ellos deben satisfacer, entre los cuales cabe destacar los sistemas: *básicos*: liquidez (capacidad de pago), rentabilidad (capacidad de obtener resultados), estabilidad, economicidad (perdurabilidad), *auxiliares*: productividad (capacidad de obtener eficiencia), invulnerabilidad (protección contra riesgos) y *complementario*: elasticidad (dimensión adecuada del patrimonio).

Lopes de Sá admite que tal identificación nada tiene de original, pues todos esos sistemas han sido ampliamente aceptados. Su aporte estriba en la sistematización lógica de interdependencia, interacción y organización epistemológica. En este sentido, *los sistemas de funciones patrimoniales influyen unos sobre otros, en régimen de reciprocidad*. En la figura 6 presenta un modelo de interacción sistemática de las funciones del patrimonio, tomando la rentabilidad como foco. En la estructura interna de cada sistema ocurren relaciones lógicas esenciales, dimensionales y ambientales que acontecen simultáneamente y provocan relaciones recíprocas.

Figura 6. Interacciones sistemáticas de las funciones del patrimonio.



Fuente: Pimienta, 2001, *apud* Stevens, 2003, 171.

En términos generales, la función social del conocimiento contable busca el bienestar de las naciones, por lo que respecta al empleo de modelos de



eficacia patrimonial que fomenten la prosperidad individual y social, desde una perspectiva de respeto por la dignidad humana.

La exteriorización del campo contable, o apertura funcional con el entorno, se da cuando se consideran la dinámica compleja de influencias endógenas (relaciones administrativas, psíquicas, espontáneas) y exógenas (ecológicas, sociológicas, políticas, económicas, legales, fiscales, tecnológicas, científicas).

La lógica de la eficacia de las células sociales, en términos del lenguaje neopatrimonialista de la contabilidad, se resume en la siguiente ecuación:

$$\sum_{n=1}^n (EaP_n) \leftrightarrow \sum_{n=1}^n (EaO_n) \rightarrow EaSo \leftrightarrow \sum_{n=1}^n (NmO_n) = 0$$

Traducida en lenguaje natural, la ecuación podría comprenderse en estos términos:

Cuando la eficacia global del patrimonio guarda una relación de consistencia mutua con la eficacia global de la organización, habrá eficacia social, lo que equivaldrá a la satisfacción de las necesidades materiales de la organización.

Cabe aclarar que en esta axiomatización de la contabilidad, Lopes de Sá presenta su teoría por medio de relaciones lógicas (objetividad epistemológica), integrando tres planos distintos: la esencia (posición epistémica como criterio de fidelidad representacional), la dimensión (teoría y práctica de la contabilidad como disciplina científica) y el ambiente (realidad social). Todo ello en busca de la eficacia social de una contabilidad sistémica (Valerio Nepomuceno, *apud* Stevens, 2003, 85-98).

En la realidad social, los individuos interactúan en el plano esencial (entrelazamiento de necesidades y satisfacción de fines organizacionales), para el desarrollo de capacidades sociales y desarrollo sustentable en el plano ambiental, que imponen acciones restrictivas en el plano dimensional, tales como principios éticos, responsabilidad contable (credibilidad), gestión de impactos y riesgos ambientales y de las relaciones sociales (fuerza de trabajo).

Tal es el reto de la contabilidad como lenguaje por excelencia de la eficacia de las células sociales o haciendas. *La hacienda* –dice Vivenzo Masi– *es un organismo del mundo social que surge para la obtención de un fin individual o colectivo, coordinado, en general, con los fines supremos de la sociedad* (Masi, 1942, 3; 1962, 47).



La empresa es una célula social, cuyo fin último es el mantenimiento de la sociedad y la defensa de instituciones para el desarrollo humano y sustentable. Compete a la contabilidad medir y valorar su eficacia social. Es necesaria una profunda revisión de la actual teoría económica del desarrollo y de la representación contable de la eficacia social de la riqueza

Conclusión

La génesis afectiva, conceptual y figurativa de la idea de empresa en Occidente comportó un proyecto de eficacia social que reflejó la representación contable de una realidad profunda, desde el Neolítico hasta la Edad Media, en que pervivió la idea de correspondencia de la realidad económica con un criterio de verdad contable.

El nacimiento del capitalismo, y sus etapas de desarrollo mercantilista (1500-1750), industrial (1750-1970), transnacional (1970-1990) y global (1990-hoy) propiciaron un proceso de falsificación de los signos contables hasta llegar al puro simulacro, con la eliminación de la realidad económica en la representación contable. La verdad ya no se descubre, se fabrica.

Alternativas como la distinción entre medición y valoración en la representación contable se plantean como opciones de solución ante un panorama tan desolador. La contabilidad debe registrar hechos, no pronósticos, en el plano ontológico de su misión cultural.

Por lo que respecta a la eficacia social de las organizaciones, se considera que el neopatrimonialismo de Antônio Lopes de Sá es un buen punto de partida para el logro de la prosperidad social de las instituciones y de las empresas, a partir de la consolidación de la economía hacendal o economía de la empresa para la eficacia social.

Referencias Bibliográficas

- ALBERTO, Rafael & MASSONI, Sandra (2008). *Hacia una teoría general de la estrategia. El cambio de paradigma en el comportamiento humano, la sociedad y las instituciones*. Barcelona: Ariel Comunicación.
- ANDRÉI, Paolo (2010). *Il contributo di Fabio Besta allo sviluppo degli studi di ragioneria pubblica, Quaderni Monografici 87*. Roma: Casa Editrice della Revista Italiana de Ragioneria e di Economia Aziendale.
- ARÉVALO, Alberto (1946). *Elementos de contabilidad general*. Buenos Aires: Editorial De Enseñanza.
- BATAILLE, George (1987). *La parte maldita, precedida de La noción de gasto (trad. de La part maudite, 1967, Les Editions de Minuit, por Francisco Muñoz de Escalona)*. Barcelona: Icaria.



- BAUDRILLARD, J. (1976). *The Orders of Simulacra. Simulations*. New York: Semiotexte, 1983. 83-159.
- BAUDRILLARD, J. (1978). *Cultura y simulacro*. Barcelona: Editorial Kairós.
- BAUDRILLARD, J. (1979). *El sistema de los objetos*. México, DF: Siglo Veintiuno Editores.
- BAUDRILLARD, J. (2005). *Crítica de la economía política del signo*. México: Siglo Veintiuno Editores.
- BECK, Ulrich (2007). *La sociedad del riesgo mundial. En busca de la seguridad perdida*. Barcelona-Buenos Aires-México: Paidós.
- BRESCIANI-TURRONI, C. (1949). *Corso di economia política*. Milano: Giuffrè.
- CARNAP, Rudolf (2009). *La superación de la metafísica por medio del análisis lógico del lenguaje*. México: Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Filosóficas, Programa de Maestría y Doctorado en Filosofía.
- CERVANTES, Miguel de (1605/1997). *El Ingenioso Hidalgo Don Quijote de la Mancha*. Madrid: Aguilar S.A. ediciones.
- CERVANTES, Miguel de (1979). *El Ingenioso Hidalgo Don Quijote de la Mancha*. Madrid: Aguilar.
- COROMINAS, Joan & PASCUAL, José (2001). *Diccionario crítico etimológico castellano e hispánico* (Vol. 4, ME-RE). Madrid: Editorial Gredos.
- COROMINAS, Joan (1989). *Breve diccionario etimológico de la lengua castellana* (3ª edición). Madrid: Editorial Gredos.
- COVARRUBIAS, Sebastián de (1611/1943). *Tesoro de la Lengua Castellana o Española*. Barcelona: S. A. Horta.
- CUERVO, Rufino José (1987). *Diccionario de construcción y régimen de la lengua castellana*. Tomo III, -E-. Bogotá: Instituto Caro y Cuervo.
- DIMÉZIL, George (1977). *Mito y epopeya*. Barcelona-Caracas-México: Seix Barral.
- FERRARA, Francesco (1949). *Teoria giuridica de la azienda* (2 ed.). Firenze: Carlos Cya.
- FERRARIS, Rosella (2010). *Il percorso scientifico dell'economia aziendale. Saggi di analisi storica e dottrinale* (seconda edizione). Torino, Italia: G. Giappichelli Editore.
- FOUCAULT, Michel (2008). *Las palabras y las cosas. Una arqueología de las ciencias humanas*. México, DF: Siglo Veintiuno.
- FRANCO, R. (2013). *La polémica Macintosh Mattessich*. *Revista Científica "General José María Cordova"* 11(11), 209-226.
- GARCÍA DE DIEGO, Vicente (1985). *Diccionario etimológico español e hispánico*. Madrid: Espasa Calpe.
- GIDDENS, Anthony (2000). *Un mundo desbocado. Los efectos de la globalización en nuestras vidas*. Madrid: Taurus.
- GÓMEZ DE SILVA, Guido (2006). *Breve diccionario etimológico de la lengua española*. (5ª reimp. 1ª ed. Esp.). México: Fondo de Cultura Económica.
- GONÇALVES DA SILVA, Fernando (1949). *O patrimônio e o Balanço* (2ª. ed.). Portugal: Empresa Nacional de Publicidade.



- GRACIA, Édgar; FRANCO, Rafael; & AGUDELO, María Victoria (2013). Una crítica de la representación contable en perspectiva histórica: del reflejo de la realidad profunda al puro simulacro. Revista Científica "General José María Cordova" 11(12), en prensa.
- HERMANN, Frederico Jr. (1945). Contabilidade superior. São Paulo: Atlas.
- JUNG, Carlo Gustav (2010). Los arquetipos y lo inconsciente colectivo (Vol. 9/1). Madrid: Editorial Trotta.
- KAPLAN, Robert & NORTON, David (2005). La organización focalizada en la estrategia. Cómo implementar el Balanced Scorecard. Barcelona: Gestión 2000.
- KAPLAN, Robert & NORTON, David (2008). The execution Premium: integrando la estrategia y las operaciones para lograr ventajas competitivas. Barcelona: Ediciones Deusto.
- LOPES DE SÁ, Antônio (1952). Lineamentos da contabilidade geral: teoria das aziendas. São Paulo: Atlas.
- LOPES DE SÁ, Antônio (1960). Cómo analizar un balance. Buenos Aires: Selección Contable.
- LOPES DE SÁ, Antônio (1964). Inflación y Balance. Buenos Aires: Selección Contable.
- LOPES DE SÁ, Antônio (1980). Contabilidade básica. Rio de Janeiro: Editora Tecnoprint.
- LOPES DE SÁ, Antônio (1990). Introdução à teoria das funções sistemáticas do patrimonio. Cuadernos Aragoneses de Economía 15 (separata). Zaragoza: Universidad de Zaragoza.
- LOPES DE SÁ, Antônio (1992, julio-diciembre). Fundamentos lógicos de la teoría de las funciones sistemáticas del patrimonio hacendal. Cuadernos 16 (23), 13-45. Málaga, Esp.: Universidad de Málaga.
- LOPES DE SÁ, Antônio (1995). Dicionário de contabilidade, 9ª. ed., Belo Horizonte: Atlas.
- LOPES DE SÁ, Antônio (1997). Teoría general del conocimiento contable. Madrid: Instituto Nacional de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- LOPES DE SÁ, Antônio (2002a). Curso de Auditoría, 10ª ed., São Paulo: Atlas.
- LOPES DE SÁ, Antônio (2002b). Teoria da Contabilidade. 3ª ed. Madrid: Editora Atlas.
- LOPES DE SÁ, Antônio (2004). Perícia contábil. 6ª ed., São Paulo: Atlas.
- LOPES DE SÁ, Antônio (2005). Corrupção, Fraude e Contabilidades. Curitiba, Brasil: Juruá Editora.
- LOPES DE SÁ, Antônio (2006, abril-junio). Análisis de balances y modelos científicos en la contabilidad. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría 26, 123-141.
- LOPES DE SÁ, Antônio (2007, abril-junio). Doctrinas, escuelas y nuevas razones de entendimiento para la ciencia contable. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría 30, 111-126.
- LOPES DE SÁ, Antônio (2009). Ética e valores humanos (2ª ed. revista e atualizada). Curitiba, Brasil: Juruá Editora.
- LOPES DE SÁ, Antônio (2010, julio-septiembre). Ética e instrumentalismo normativo contable. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría 43, 111-148.