

**LA CONTABILIDAD BASADA EN LA RESPONSABILIDAD: EL CARGO Y
DESCARGO, UN INSTRUMENTO DE RENDICIÓN DE CUENTAS MÁS JURÍDICO
QUE CONTABLE**

Inmaculada Llibrer Escrig
Universidad Católica de Valencia
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Carrer de Quevedo, 2.
(46001) Valencia
ORCID: 0000-0003-4161-4108

Susana Villaluenga de Gracia
Universidad de Castilla-La Mancha
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Toledo
Cobertizo de San Pedro Mártir, s/n.
(45071) Toledo
ORCID: 0000-0001-7131-059X

Historia de la Contabilidad

XXI Congreso Internacional AECA

LA CONTABILIDAD BASADA EN LA RESPONSABILIDAD: EL CARGO Y DESCARGO, UN INSTRUMENTO DE RENDICIÓN DE CUENTAS MÁS JURÍDICO QUE CONTABLE

RESUMEN

La rendición de cuentas, cuyo fin es garantizar la ejecución satisfactoria de una gestión encomendada, se relaciona hoy de manera imprecisa con la divulgación informativa (transparencia), limitada por el sistema de contabilidad actual (responsabilidad basada en la contabilidad).

En este trabajo proponemos la necesidad de sistemas de contabilidad diseñados para abordar los requisitos específicos de la rendición de cuentas (contabilidad basada en la responsabilidad). En concreto, enjuiciamos el cargo y descargo, un mecanismo de tradición histórica más jurídico que contable, donde se enfrentaban la postura del agente (encargado) y del principal (el que encarga), lo que lo convierte en un instrumento efectivo y directo para dirimir responsabilidades.

Palabras clave: cargo y descargo o data; rendición de cuentas; juicio; responsabilidad.

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años, a raíz de los cada vez más frecuentes escándalos políticos y financieros provocados por la mala actuación o decisión inadecuada de los órganos de gobierno en organizaciones tanto públicas como privadas y la falta o ineficacia de medidas correctivas, se ha evidenciado que la responsabilidad como factor cognitivo o social y su control resulta una ficción. De esta manera, la rendición de cuentas se ha convertido en un ejercicio obligado, ampliamente reclamado por terceros vinculados a estas organizaciones (ciudadanos, accionistas, socios, asociados, etc.), donde existe una separación clara entre propiedad y gestión.

Desde el punto de vista jurídico, el principio de la rendición de cuentas es un principio general deducido de múltiples disposiciones que lo establecen como norma, de manera que la necesidad de rendir cuentas es general del derecho común aplicado a las demás ramas del Ordenamiento Jurídico, cuando se trata de la administración de un patrimonio ajeno, sea público o privado (Suárez Robledano 2015). Por tanto, la rendición de cuentas resulta una operación obligada para toda persona a la que se le encomienda la administración o gestión de bienes o rentas, con justificación de todas las actividades realizadas en el desempeño de su función. Es en la rendición donde se refiere la acción expresa de dar a alguien lo que le toca, o restituirle lo desposeído. En los últimos años ha adquirido gran importancia como estrategia de modernización de la gestión pública, sustituido por el término en inglés que evoca responsabilidad (Ochoa Henríquez y Montes de Oca 2004).

En inglés el término “accountability” se utiliza para designar la rendición de cuentas y también la responsabilidad, lo que vincula ambos términos a la obligación. Sin embargo, la rendición de cuentas sigue siendo un concepto esquivo, cercano pero diferente de la responsabilidad (Licht 2002). McGrath & Whitty (2017) sostienen que la confusión proviene de un fallo a la hora de separar la obligación de realizar satisfactoriamente una tarea (responsabilidad) de la responsabilidad para garantizar que se realice satisfactoriamente (rendición de cuentas). Y, aunque sugiera un acto voluntario de concesión generosa del soberano, que es el derecho de la otra parte, el término involucra a dos partes (Schedler 2008, 12). Igualmente, puede presentarse de forma individualizadora o socializadora, el primero asociado a la 'acción racional intencionada' o 'trabajo' y el segundo a la 'acción comunicativa' o 'interacción' (Jacobs y Walker 2004, 362).

La rendición de cuentas, considerada en su simplicidad, ha sido entendida por algunos autores como el acto de identificar de lo que uno es responsable y de informar de esa responsabilidad a los que tienen derecho (Gray, Owen y Adams 1996). Sin embargo, lejos de esa simplicidad, las últimas investigaciones hablan de una acción que va más allá. En el *International Integrated Reporting Framework* (Council 2013, 18) se indica que la rendición de cuentas está estrechamente relacionada con el concepto de mayordomía y la responsabilidad de una organización de cuidar, o usar responsablemente, los capitales que afectan a sus actividades y productos; y cuando éstos son propiedad de la organización, se impone una responsabilidad legal a la administración y a los encargados del gobierno corporativo de rendir cuentas. Relacionado con el auge de la Responsabilidad Social Corporativa, los accionistas de hoy quieren tener la seguridad de que la empresa tiene un amplio sistema de control interno que elimina la posibilidad de fraude (Epstein 1993). Mientras que en un contexto legal evoca un sentido efectivo de responsabilidad y de evitar la culpa, en una cultura de solidaridad y comunidad, evoca fidelidad o lealtad con la organización (Dubnick 2007, 10), considerándose más que un mecanismo de control un proceso de aprendizaje, a

través del cual se es capaz de influir en el comportamiento social corporativo, pues genera confianza en los miembros de las organizaciones.

En un sentido u otro, como mecanismo de control o aprendizaje, hasta ahora la rendición de cuentas se ha enfocado a la información justificada por parte de los directivos o gerentes (agentes) de informes prolíficos ex post sobre las actuaciones o sus consecuencias. Este acto que consiste tradicionalmente en dar información justificada de los que tienen encargo del desarrollo de una acción a las partes interesadas puede generar cierta insatisfacción en los demandantes, sobre todo cuando dichos informes no resultan concluyentes o carecen de una valoración final buena o mala vinculada a la actuación del agente, es decir, no dirimen o depuran responsabilidades en la ejecución del rol del agente, siendo importante así la necesidad de determinar una responsabilidad nominativa. En este sentido, las organizaciones que respaldan las normas de rendición de cuentas en la esfera pública o privada esperan que los titulares del poder proporcionen una divulgación completa y sean responsables de los delitos (Licht 2002).

De acuerdo con lo señalado, entendemos la rendición de cuentas como la obligación de toda persona a la que es conferida una responsabilidad, de dar cuenta del encargo recibido, haciendo descargo, que puede ser satisfactorio o insatisfactorio, debiendo provocar en el primer caso reconocimiento a efectos favorables; y en el segundo caso, desaprobación o efectos negativos (Bolaños González 2010, 110). En cualquier caso, la rendición de cuentas es responsabilizarse u obligar a responder de la misión encomendada.

Histórica y semánticamente, la 'rendición de cuentas' está estrechamente relacionada con la contabilidad, en su sentido literal de teneduría de libros (Bovens 2010, 950). De hecho, ésta ha sido el soporte técnico habitual para que los órganos de dirección de las entidades públicas y privadas respondan de los encargos hechos por ciudadanos y accionistas o propietarios, respectivamente. Una información básicamente cuantitativa, a la que, en el ámbito de la empresa, se ha unido un estado de información no financiera esencialmente cualitativo, abogándose ya por un informe integrado adaptado a demanda.

Pese a los progresos, la idoneidad de los estados contables actuales sigue siendo cuestionada para cumplir con el objetivo de rendir cuentas. Es evidente que el sistema contable utilizado, entendido expresamente en la actualidad como un sistema para comunicar a las unidades económicas información objetiva, relevante y válida para la toma de decisiones, condiciona la información divulgada y la transparencia y, a su vez, la rendición de cuentas, no siendo el presente el medio más idóneo para cumplir con este objetivo de la manera más eficaz. Para lograrlo Dillard y Vinnaric (2019) sostienen que el sistema utilizado debe ser capaz de proporcionar información necesaria, especificar los criterios de evaluación y establecer consecuencias acordes con las acciones de manera oportuna. Tras estas evidencias, algunos autores reclaman la necesidad de un cambio en la información contable actual que enfatice su utilidad para la rendición de cuentas tanto en el ámbito privado como público (Ives 1987).

En el ámbito privado, en 2018 el *International Accounting Standards Board* (IASB) consideró necesaria una modificación en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para adaptarlas a los siguientes objetivos: a) contribuir a la transparencia, comparabilidad y calidad para la toma de decisiones; b) reforzar la rendición de cuentas; y c) contribuir a la eficiencia económica para identificar oportunidades y riesgos. Respecto al segundo aspecto, se reduce el vacío de información entre los proveedores de capital y la gente a la que se confía el dinero. El objetivo era proporcionar información para el control sobre la gerencia, como

fuerza de información globalmente comparable (IASB 2018, 8). No obstante, no todos son partidarios de sistemas de rendición de cuentas normalizados o institucionalizados sino de sistemas particulares o individualizados sujetos a procesos que permitan la acumulación de la experiencia y faciliten el aprendizaje (Sinclair 1995).

A lo largo de la historia se han articulado mecanismos contables de uso generalizado encaminados a facilitar la rendición de cuentas. Desde la antigua Roma, cuando un agente recibía el encargo de gestionar unos fondos o una propiedad, la principal obligación vinculada con dicha responsabilidad era rendir cuentas de cómo había realizado la gestión (Noke 1981, 137). El sistema universalmente utilizado para cumplir con esta función era el cargo y descargo, cuyo objeto fundamental en todas sus etapas de desarrollo fue la rendición de cuentas (Stone 1996, 42). Además, se trataba de un procedimiento más jurídico¹ que contable (Villaluenga de Gracia 2013) que permitía determinar el grado de ejecución de los gastos vinculados a los ingresos, al tiempo que imputaba la responsabilidad legal de la gestión al agente o gestor frente al principal o titular.

Este trabajo surge de la necesidad de proponer que los sistemas de contabilidad se diseñen para abordar los requisitos específicos de la rendición de cuentas (contabilidad basada en la rendición de cuentas). A este respecto ahondamos en cuestiones metodológicas de algunas escuelas de pensamiento contable y las características de sistemas contables utilizados históricamente en la rendición de cuentas, como es el sistema de cargo y descargo o data. El resultado pondrá en evidencia que, en cualquier contexto organizativo y en una actuación económica delegada basada en la responsabilidad, la información contable para rendir cuentas debe permitir informar, justificar acciones, favorecer el diálogo entre las partes, determinar las consecuencias de los actos y potenciar una rectificación efectiva de comportamientos a los responsables, si procede. Cuestiones estas que se asemejan a un juicio de partes y que es difícil sustituir con la simple elaboración y divulgación de informes prolíficos y justificados.

El cargo y descargo, un procedimiento históricamente utilizado en la rendición de cuentas, cumplía con los requisitos mencionados y, por tanto, se entendía eficaz para que en una actuación delegada el principal pudiera garantizar que el agente actuase en interés de la organización en lugar de sus propios intereses; y, por otro lado, para que el agente cumpliera y, finalmente, asumiera la responsabilidad de su actuación derivada de su propio rol.

2. MARCO TEÓRICO

La 'rendición de cuentas' ha estado estrechamente relacionada con la contabilidad. Desde una perspectiva histórica, Carmona y Ezzamel (2007) hablan del papel de la contabilidad en la rendición de cuentas relacionado con tres niveles: individual, estado-individuo e individuo-individuo; esferas que operaban, a su vez, a través de tres canales o niveles de responsabilidad: jerárquico, horizontal y propio, sustentados en normas religiosas, sociales o creencias.

El objetivo actual de la contabilidad se centra en la toma de decisiones siendo la rendición de cuentas un objetivo secundario, vinculado a la divulgación de la información

¹ Repárese los significados de «testigo de cargo», persona que emite juicio en contra del presunto culpable y es medio de prueba para el fiscal, o «testigo de descargo», que testifica a favor del procesado.

y justificación de acciones, sobre todo en el ámbito público para evitar la corrupción y el fraude. En cierta forma, esta integración y consolidación del término representa la rendición de cuentas de un gobierno, solo respecto de su gestión económica y financiera (Burneo Seminario 2007, 67). Sin embargo, el interés por la rendición de cuentas en los últimos años ha llevado a muchos a interesarse a su vez por el papel de la contabilidad para este fin, identificándolo como un elemento esencial para influir en lo que piensan los miembros de la organización; y para reducir deficiencias y errores de juicio y elección de los que toman decisiones (Simonson y Nye 1992).

Sin embargo, a pesar de la importancia que se le atribuye, la mayoría de los autores cuestionan la utilidad de los estados contables actuales para la rendición de cuentas. Autores como Parker (1996) consideran que los estados contables deberían tener como objetivo prioritario la rendición de cuentas, por encima de la toma de decisiones, para lo que ven necesario establecer unos requisitos al objeto de ajustarla a este fin. Ahora bien, Dillard y Vinnaric (2019) creen difícil este propósito hasta que la contabilidad no deje de mirar más allá de la divulgación o la transparencia y se oriente hacia un objetivo de rendición de cuentas asociado con una red de responsabilidad.

En definitiva, se trataría de introducir cambios en la contabilidad que permitieran pasar de la rendición de cuentas basada en la contabilidad a la contabilidad basada en la rendición de cuentas. En este sentido, la contabilidad puede verse como determinante o no para conocer la realidad de la información de cara al juicio y, en ese caso, deberá compilarse, compararse e interpretarse para hacerla comprensible por los miembros de la organización en un estilo adaptable a las relaciones de agencia y a la estructura organizativa (Ahrens 1996). Además, en la actualidad la creencia generalizada apunta a señalar que las prácticas contables existentes son inadecuadas para satisfacer las demandas que conlleva legítimamente el acto de rendir cuentas, sobre todo cuando no solo se rinden cuentas por cuestiones de carácter cuantitativo sino cualitativo y a diferentes tipos de usuarios. Ello hace que se requiera una contabilidad en sentido más amplio, que supere el concepto de cuentas económicas para sí mismo, pues de lo contrario contradice el requisito ético de rendición de cuentas al otro (Shearer 2002, 567-568).

Algunos autores consideran también esencial a la hora de plantearse la estructura de los estados contables de cara a la rendición de cuentas el tipo de organización (por ejemplo, pública o privada), pues hasta ahora y pese a su desigual naturaleza, los estados contables difieren poco en este aspecto. Lohmann y Lohmann (2001, 228) señalan que la información contable de cara a la rendición de cuentas no debería ser la misma para todas las organizaciones, pues no todas tienen los mismos intereses. De hecho, las entidades públicas y no lucrativas, a diferencia de las privadas, están menos preocupadas por los ingresos y los beneficios y más por los gastos y por el dinero que reciben (responsabilidad típica).

En concreto, en el ámbito público, los estados contables actuales tienen el mismo fin que el privado, la toma de decisiones, un objetivo cuestionado por Laughlin (2012), que considera que este claramente debería ser la rendición de cuentas, sobre todo más necesarias si cabe por las características especiales de la delegación del principal (ciudadano) al agente (órganos de gestión). López y Pablos (2000), sin cuestionarse como objetivo de la contabilidad pública la rendición de cuentas consustancial al proceso democrático, insisten en su papel como elemento informativo y abogan por la claridad, la selección y la consolidación informativa de cara a hacerla comprensible al ciudadano. Una apreciación que es compartida con Steccolini (2004) al demostrar empíricamente la invalidez de los informes públicos para este fin, más preparados para cumplir con requisitos legales y expresados para ser comprensibles solo a las partes que los emiten.

Pese a estas deficiencias por las que la información contable es escasamente popular y difícil de interpretar y de encontrar publicada, hay estudios empíricos que demuestran que tiene una gran influencia en el comportamiento del votante (Brusca y Montesinos 2014, 206).

En los últimos años, la necesidad de una base documental para la rendición de cuentas no solo cuantitativa sino cualitativa, ha hecho que se planteen otros soportes alternativos a los informes contables tradicionales, como las imágenes o fotografías sobre las que autores como Licht (2002) consideran evidencias válidas al tener certeza probatoria, ser susceptibles de ser cuestionadas y de tener capacidad de organizar relaciones de responsabilidad. Ello máxime cuando, con frecuencia, los estados contables se han descrito como una instantánea de la organización en un momento concreto, a la que se da vida analizando la relación entre los individuos representados o su evolución (Roberts y Scapens 1985, 453). Davison (2007) formula un modelo analítico para interpretar fotografías como mecanismo de rendición de cuentas en ONGs, considerándolo de gran interés para investigadores contables, profesionales, auditores y cualquier usuario de estados contables y de rendición de cuentas.

3. LA CONTABILIDAD DE CARA A LA RENDICIÓN DE CUENTAS

Si se trata de la rendición de cuentas la presentación de los resultados de la gestión por parte del agente al principal debe facilitar una evaluación objetiva del grado de cumplimiento de la misión encomendada. Es decir, para un acto de rendición de cuentas es incuestionable que inicialmente se plantee una misión, una estrategia y una meta concreta, acordadas y conocidas por las dos partes implicadas, así como los procedimientos y normas para de una manera razonada y técnica, determinar su aprobación o desaprobación (Burneo 2007, 67). Es evidente que, entre los estados contables, el más próximo a lo descrito es el estado de liquidación del presupuesto de las entidades públicas y las ONGs.

De acuerdo con lo anterior, la contabilidad, como herramienta necesaria en la rendición de cuentas, debería cumplir una serie de elementos que Kluvers y Tippett (2010) identifican como: información (verdadera y legal), valoración, cumplimiento y relaciones entre partes o intercambio de información. Keay (2015, 66-ss) identifica como necesarias en toda rendición de cuentas cuatro fases: a) informar de forma precisa y clara; b) Justificar acciones, omisiones y riesgos; c) Permitir un cuestionario y evaluación por parte de los interesados de la información expuesta; y d) Determinar las consecuencias de los actos, que pueden dar lugar o no a sanciones. El mismo autor considera las dos primeras fases relacionadas con la transparencia y las dos segundas con la responsabilidad, dos aspectos que no tienen nada que ver, aunque el primero sea un requisito para lograr el segundo. Bovens (2010, 952) las resume en tres: a) informar al foro sobre tareas, resultados y procedimientos detallando fallos, explicaciones y justificaciones; b) interrogar y cuestionar la adecuación de la información o la legitimación de la conducta, de ahí la estrecha relación semántica entre “rendición de cuentas” y “responsabilidad”; y c) emitir un juicio sobre la conducta del agente con sanciones, si procede.

En definitiva, una información contable adecuada a la rendición de cuentas debería facilitar las fases antes señaladas: informar de forma clara y precisa, permitir justificar acciones, facilitar el interrogatorio o diálogo entre las partes y, finalmente, fallar las consecuencias y obligar a su cumplimiento.

3.1. Informar sobre la realidad

La rendición de cuentas no consiste en cumplir con los requisitos de información, ni la información es el fin, sino más bien un medio para un fin, por lo que la información no se puede equiparar con la rendición de cuentas, aunque es un ingrediente esencial y la materia prima de ésta, siempre y cuando cumpla con ciertos requisitos garantizados legalmente, entre ellos, la objetividad y veracidad (reproduciendo la imagen fiel de la entidad) de cara a crear confianza, sobre todo cuando se trata de una relación a distancia entre principal y agente. En este caso los posibles desequilibrios entre las partes (problema de agencia) se reducen con la divulgación de información donde para algunos reside la verdadera responsabilidad, ligada a la transparencia. Hasta tal punto es importante que algunos autores consideran la rendición de cuentas una parte de la transparencia basando ésta en una realización de informes públicos sobre impactos, procesos, estructuras de gobierno y fuentes de financiación (Marcuello y otros 2007, 94). De manera que la rendición de cuentas se entiende como un acto de responsabilidad en el que la entidad evalúa, comunica sus logros, sus fallos y planes de mejora. La función de la contabilidad es producir información para los usuarios externos que no tienen acceso a la información interna (Royo, Yetano y García-Lacalle 2019), pues la confianza no es una condición suficiente para el control social efectivo del comportamiento empresarial y el oportunismo gerencial siempre prevalecerá (Swift 2001). No obstante, para Broadbent y Laughlin (2003), el mero suministro de información no garantiza la responsabilidad política ni da a los ciudadanos control sobre el ejecutivo. Tampoco se elimina la responsabilidad si la información está auditada (Pendlebury y Rowan 2004).

Otro requisito de la información debe ser la claridad que, tratándose de la información contable, muchos autores consideran difícil de lograr, cuando este tipo de información ya de por sí es codificada e incomprensible orientada a satisfacer intereses del agente, aunque pueda hacer creer en un momento dado al principal que con ella se puede engañosamente descubrir la realidad y determinar la responsabilidad y, por tanto, el premio o la culpa (Roberts y Scapens 1985), lo que hace de la rendición de cuentas irremediamente un asunto intraorganizacional (Tippett y Kluvers 2010). Para neutralizar los inconvenientes que puede manifestarse en la información contable puede ser adecuada una verificación cruzada (Uhr 1993) mediante el contraste de pareceres entre las partes, para lo que es necesaria la transparencia. Otros autores como Lai, Melloni y Stacchezzin (2018) consideran que para este fin lo mejor es incidir en el modo narrativo de los informes integrados a través de mensajes amplios y claros, lo que luego facilitará el diálogo entre las partes interesadas. Sin embargo, tampoco un mayor nivel de presentación de informes provoca los mayores niveles de responsabilidad (Dillard y Vinnaric 2019).

De todo lo anterior, en esta primera fase informativa de la rendición de cuentas juega un papel importante la transparencia, siendo un requisito previo para determinar la responsabilidad, vinculada al interrogatorio y que se resuelve valorando las consecuencias de los actos, que pueden dar lugar o no a sanciones.

3.2. Justificar acciones

Consiste en razonar las acciones o decisiones que han dado lugar a la información presentada, de ahí que al hablar de rendición de cuentas se hable de dar cuenta y razón de las cosas. En esto hay que considerar que en ocasiones el agente lo hace no porque es lo más adecuado para la sociedad, sino porque es lo más popular, sobre todo cuando

se trata de la administración pública (Maskin y Tirole 2004) o atiende a intereses particulares de colectivos mayoritarios.

La teoría predice que después de que el agente haya actuado o tomado una decisión irrevocablemente, aprende a justificar sus acciones motivando el esfuerzo cognitivo, pero este esfuerzo se dirigirá hacia la autojustificación en lugar de la autocrítica (Lerner y Tetlock 1999, 257).

3.3. Permitir el diálogo

La rendición de cuentas está relacionada con el monitoreo y la vigilancia. Su misión incluye la búsqueda de hechos y la generación de evidencias. Mulgan reconoce como característica de esta fase la necesaria interacción social o intercambio de pareceres entre las partes, pues el que solicita la cuenta exige respuestas y rectificación y el que la da es responsable (Mulgan 2000, 555-556).

La rendición supedita el poder no solo al imperio de la ley sino de la razón, obligando a un diálogo o a un debate público entre actores que exigen y rinden cuentas, opuesta al ejercicio y al control mudo de poder (Schedler, 2008, 14). Así pues, algunos autores consideran esta fase como base para conceptualizar un sistema de rendición de cuentas en una sociedad pluralista caracterizada por intereses múltiples y, a menudo, conflictivos.

Bajo estos requisitos, estaríamos hablando de una rendición de cuentas negociada que significaría ser receptivo, pero también desarrollar una estrategia para involucrar a los miembros del grupo en un proceso de discusión y dar a las personas información sobre los problemas para que tengan mejores herramientas con el fin de que puedan, en un momento determinado, adoptar una posición (Ospina, Díaz y O'Sullivan 2002, 20). En definitiva, en esta fase se trataría de socializar la rendición de cuentas, en el sentido de hace extensivo a la sociedad algo limitado antes a unos pocos.

3.4. Determinar las consecuencias de los actos

El propósito de la rendición de cuentas tiene que ser obligatoriamente su aprobación o desaprobación institucional con el fin de optimizar o mejorar el desempeño del agente que rinde cuentas (Burneo Seminario 2007, 67), no se trata de un hecho formal de exposición de información. De hecho, cuestiones como la transparencia, la divulgación o la rendición de cuentas tendrán poco o ningún impacto sin redes de responsabilidad legítima.

La evaluación es diferente dependiendo del ámbito, tal como señala Bovens (2007) que identifica en esto tres perspectivas: democrática, constitucional y de aprendizaje, que pueden producir a su vez diferentes tipos de déficits o resultados. En este caso se trataría de una rendición de cuentas al uso, donde la consecuencia es el aprendizaje. Esta fase viene condicionada a la medición o valoración del comportamiento, que es cuestionada por algunos autores reconociendo su dificultad y limitaciones, pues la información contable actual no está enfocada a la toma de decisiones más que a la rendición de cuentas y, por tanto, el fin informativo no puede reemplazar al juicio (Torres y Pina 2003).

3.5. Sanciones para la rectificación efectiva

Uno no debe esperar responsabilidad de la transparencia opaca, y uno no debe esperar una dura responsabilidad de la rendición de cuentas. La estricta rendición de cuentas

implicaría ir más allá de los límites de la transparencia y abordar tanto la naturaleza del régimen de gobierno como la capacidad de la sociedad civil para alentar las instituciones de responsabilidad pública para hacer su trabajo.

La rendición de cuentas sin consecuencias no llega a ser responsabilidad (Fox 2010), de ahí que otro aspecto reconocido por diferentes autores en la rendición de cuentas es el hecho de que el agente o el dador de la cuenta debe responder y aceptar sanciones, en virtud del derecho de autoridad de los que piden la cuenta y aunque sostiene que la sanción no debería incluirse en la rendición de cuentas, esta estaría incompleta sin la rectificación (Mulgan 2000, 556). Sin embargo, autores como Benston (1982, 101) consideran que las sanciones son deseables, pues actúan para proteger a terceros de manera que los gerentes y otros creen que es moralmente correcto para forzar un cambio efectivo y satisfacer a los propietarios o principales. Por esta razón y para hacer efectiva la sanción, ésta debería ir acompañada de un reconocimiento normativo. De hecho, en contextos donde no hay una disposición natural a rendir cuentas o asumir responsabilidades, se puede hacer necesario una presión externa con instrumentos legales que toma la forma de premio o castigo, considerándolo un mecanismo efectivo sano y apropiado (Burneo Seminario 2007, 66). No obstante, Carmona y Ezzamel (2007, 193-199) reconocen que las sanciones tuvieron un papel histórico importante en la rendición de cuentas, pero basado en argumentos éticos y religiosos encaminados a reforzar valores sociales y éticos.

4. LA CUENTA COMO ELEMENTO DE JUICIO

De acuerdo con lo anterior, las demandas planteadas en una rendición de cuentas suponen informar de forma precisa y clara, justificar acciones, permitir la evaluación de un tercero y, finalmente, determinar las consecuencias de los actos que pueden dar lugar o no a sanciones. Es en este último aspecto donde reside su caracterización como herramienta de ejecución efectiva de las responsabilidades derivadas del rol asumido por el agente.

Así pues, de la exposición anterior se infiere que la rendición de cuentas describe el equilibrio desde el punto de vista aritmético o contable; y la equidad entre las partes desde el punto de vista legal.

- La cuenta como equilibrio de la relación entre partes

El elemento donde se equilibran, desde el punto de vista aritmético, las posturas de dos partes enfrentadas es la cuenta. Esta se viene definiendo como un instrumento de representación y medida de los elementos que interactúan en un negocio (personas, objetos o propiedades) con dos partes en su versión deudora o acreedora (debe y haber), que capta su situación inicial, las variaciones posteriores (aumentos o disminuciones) y su estado o saldo final al cierre por diferencia entre ambas partes. De esta manera el saldo ponía el “debe” y el “haber” de cada cuenta en equilibrio o igualdad numérica, donde se representan dos posturas enfrentadas, deudor y acreedor.

La partida doble se asienta sobre el concepto de razón y equilibrio, que pretende determinar matemáticamente el importe que equilibraría la relación de propietarios, deudores y acreedores, de manera que el debe sea igual al haber de cada cuenta. Finalmente, tras calcular el importe que iguala cada una de las cuentas, surge el balance donde las cuentas deudoras y acreedoras se equilibran con el resultado, beneficio o pérdida.

En cualquier organización cada cuenta personifica el enfrentamiento del dueño del negocio con terceros y, por tanto, podría considerarse sustituta de cada uno de los actores responsables de la gestión de los diferentes sectores del patrimonio (cajero, gestor, responsable de almacén, etc.). En definitiva, la personificación de las cuentas permite estructurar el negocio en delegaciones o encargos, lo que viene a significar que cada uno de estos actores, al igual que cualquier agente, debía entregar lo que recaudaba o lo que recibía y podía, a la inversa, reclamar el reembolso de lo pagado, lo que hace perfectamente comprensible que una entrada dé lugar a un débito y una salida a un crédito.

- La cuenta como materialización de justicia entre partes enfrentadas

La orientación de la cuenta encaminada a plasmar las relaciones jurídicas entre el propietario y los consignatarios y corresponsables fue desarrollada por la escuela *Contista*. Para esta Escuela cada cuenta representa a una persona, sujeto de derechos y obligaciones, de manera que la contabilidad se convierte en la doctrina de las responsabilidades jurídicas entre las personas que participan en la administración del patrimonio de una entidad.

La concepción clásica de justicia tenía como fin determinar lo que era de cada uno; y en el comercio, “lo justo” lo que el deudor debía dar al acreedor y que a la vez constituía el derecho de este último. Dicho de otro modo, lo dado debía ser igual a lo debido, entonces determinar lo justo consistía en precisar lo igual a lo debido, ya que la igualdad en el contexto de justicia correctiva es una proporción aritmética entre dos términos (Englard 2009, 8). Las relaciones económicas entre individuos se someten así a reglas que buscan la justicia fundada en la igualdad aritmética que tiene por objeto el derecho de propiedad, a diferencia de la justicia distributiva.²

La cuenta por cargo y descargo en su sentido amplio era una cuenta completa con todos los elementos de un juicio, que adquiría la forma de un estado contable en sí mismo, de manera que, además de servir para la rendición de cuentas, era capaz de atender las necesidades informativas de sus usuarios en un contexto histórico donde la partida doble ya era perfectamente válida para ofrecer a sus usuarios información relevante y fiable para decidir y determinar el resultado de la gestión realizada por un agente en el marco de la Teoría de la Agencia (Llibrer y Villaluenga, 2019). En este sentido, permitía informar de forma clara y precisa, permitir justificar acciones, facilitaba el interrogatorio o diálogo entre las partes y, finalmente, fallar las consecuencias y obligar a su cumplimiento.

La hipótesis sobre la que descansa el procedimiento de cargo y descargo es el criterio empleado para tipificar los hechos del principal y del agente: los actos a favor del principal y en contra del agente (obligación del agente con el principal) se recogían en el cargo de la cuenta; y los actos a favor del agente y en contra del principal (obligación del principal con el agente) en el descargo. Finalmente, la justicia se concretaba en el alcance, donde se “sentenciaba” la gestión o la relación contractual entre las partes, a favor de uno y en contra de otro o igual, de lo que se infiere que prevalecía el fin de juzgar la actuación del agente sobre el de incidir en una gestión ya cerrada. Las garantías en la composición de la cuenta (orden expositivo y descripción detallada de

² Con esta justicia se medía la igualdad de proporciones, la geométrica, y que se entendía en relación con la distribución de los bienes comunes entre cada persona dentro de un contexto de sociedad en la que los bienes eran distribuidos de acuerdo con el valor, condición o función de cada miembro del grupo (Sylvain 2018, 3).

los elementos a valorar y la revisión de los contadores), así como la presencia de un notario y testigos al cierre confirmaban el componente jurídico del registro.

5. EL CARGO Y DESCARGO, UNA CONTABILIDAD CENTRADA EN LA RESPONSABILIDAD

El cargo y descargo o data era usado para la rendición de cuentas y consistía en poner en contra o en cargo y obligación al administrador o gestor del bien o derecho recibido en gestión de cobro; y luego descargo y razón de lo que demostraba haber pagado o empleado de acuerdo con la ley, con la norma interna o al libramiento del órgano ejecutivo o titular de esos bienes o derechos. La diferencia constituía el alcance normalmente en contra del sujeto al que se le tomaba cuenta, por ser lo recibido superior a lo empleado, estando este forzado a hacer finiquito y depósito del bien o importe por el que era alcanzado porque *“es obligado al administrador de entregar al señor los bienes que del rescibio que no están justamente gastados y poner lo en possession dellos”* (Del Castillo 1542, 8r).

De origen romano, el cargo y descargo se llevaba de acuerdo con el sistema que los historiadores de la contabilidad denominan sistema de "contabilidad de la agencia" (Jouanique 1986, 540). Surgió al tiempo de producirse la separación entre propiedad y administración del capital y se centró en las nociones de responsabilidad, rendición de cuentas y control, por lo que cumplió con ciertos requisitos observados en las primeras sociedades anónimas (Lemarchand 1994), donde los subordinados eran responsables personalmente de las finanzas ante sus superiores (M. Jones 2008). Jones (1985) señaló abiertamente que el sistema de cargo y descargo era suficiente para asegurar la rendición de cuentas del agente sobre su administración.

El procedimiento descrito tenía todos los requisitos identificados más arriba con la rendición de cuentas. De hecho, primeramente, cumplía con una función informativa y permitía "escuchar" las cuentas en un orden lógico (Noke 1981, 151). Su disposición, permitía el diálogo y admitía responder a preguntas como: ¿Qué ha ocurrido este año? (R. Jones 1985, 207) o ¿Estoy siendo defraudado? (Postles 1981, 105). Al inicio el agente era cargado con las cantidades de las que era responsable, siendo solo descargado de los pagos legítimos sobre los gastos librados con los que justificaba su actuación y el mayor o menor cumplimiento de lo encomendado. La diferencia entre lo encomendado y lo cumplido se ponía de manifiesto por diferencia en el "alcance" donde se sentenciaba y se determinaba el importe que el administrador debía devolver al señor o mantener en el cargo para el siguiente ejercicio (Baxter 1980, 69). Así pues, el procedimiento también permitía determinar si la gestión había sido honesta y de confianza (Mingay 1963, 59), generaba una responsabilidad contable del agente, enfatizándose más las transacciones de caja que los activos y pasivos (Napier 1997, 13). Resumiendo, la forma de presentar las cuentas en el cargo y descargo respondía más a la protección del principal que al bien del negocio (Charfield 1977, 25). Además, servía para evitar fraudes y malversaciones (Carmona Moreno, Céspedes y Gómez 1997, 427-475).

En definitiva, considerando las palabras de Jouanique (1986, 546), el cargo y descargo contiene las líneas principales de una evolución que hace posible vincular la contabilidad moderna con la antigua, buscar la supervivencia del lenguaje, de manera que un sistema contable como el hasta aquí expuesto permite asegurar que un actor al que se le encomienda una tarea cumple fielmente, elemento esencial de la gestión descentralizada, muy característico del genio romano, lo que hace que desde esta perspectiva, la rendición de cuentas se convierta en la piedra angular de la contabilidad.

6. CONCLUSIONES

La contabilidad es la disciplina económica que puede adquirir distintos significados dependiendo del aspecto que se resalte. Junto al objetivo de elaborar una información contable para tomar decisiones, en la actualidad se tiende a una información contable que permita el control sobre la gerencia, como fuente de información globalmente comparable. Sin embargo, la rendición de cuentas, cuyo fin es garantizar la ejecución satisfactoria de una gestión encomendada, se relaciona hoy de manera imprecisa con la divulgación informativa (transparencia), limitada por el sistema de contabilidad actual (responsabilidad basada en la contabilidad). Y pese a los esfuerzos para elaborar una información adecuada, la idoneidad de los estados contables actuales sigue siendo cuestionada para cumplir con el objetivo de rendir cuentas.

En cualquier contexto organizativo (público o privado) y en una actuación económica delegada basada en la responsabilidad, la información contable para rendir cuentas debe permitir informar, justificar acciones, favorecer el diálogo entre las partes, determinar las consecuencias de los actos y potenciar una rectificación efectiva de comportamientos a los responsables, si procede. Todas estas cuestiones obligan a poner en relación la rendición de cuentas con un juicio de partes y, pese a los intentos de hacer creer lo contrario, la contabilidad actual no cumple con los requisitos necesarios.

El cargo y descargo contiene las líneas principales de una evolución que hace posible vincular la contabilidad moderna con la antigua, buscar la supervivencia del lenguaje, de manera que un sistema contable permite asegurar que un actor al que se le encomienda una tarea cumple fielmente, elemento esencial de la gestión descentralizada, lo que hace que la rendición de cuentas se convierta en la piedra angular de la contabilidad.

7. BIBLIOGRAFÍA

- Ahrens, Thomas. 1996. «Styles of accountability.» *Accounting, Organizations and Society* 21 (2/3): 139-173.
- Baxter, William T. 1980. «The Account charge and discharge.» *The Accounting Historians Journal* 7 (1): 69–71.
- Benston, George J. 1982. «Accounting and Corporate Accountability.» *Accounting, Organizations and Society* 7 (2): 87-105.
- Bolaños González, Jimmy . 2010. «Bases conceptuales de la rendición de cuentas y el rol de las entidades de fiscalización superior.» *Revista Nacional de administración* 1 (1): 109-138.
- Bovens, Mark . 2007. «Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework.» *European Law Journal* 13 (4): 447-468.
- Bovens, Mark. 2010. «Two Concepts of Accountability: Accountability as a Virtue and as a Mechanism.» *West European Politics* 33 (5): 946-967.

- Broadbent, Jane, y Richard Laughlin. 2003. «Control and legitimation in government accountability processes: the private finance initiative in the UK.» *Critical Perspectives on Accounting* 14 (1-2): 23-48.
- Brusca, Isabel, y Vicente Montesinos. 2014. «Are Citizens Significant Users of Government Financial Information.» *Public Money & Management* 26 (4): 205-209.
- Burneo Seminario, Mauro N. 2007. «Auditoría a la Rendición de Cuentas: Un enfoque para la Administración Pública.» *Auditoría y Gestión de los Fondos Públicos* (41): 65-70.
- Carmona , Salvador, y Mahmoud Ezzamel. 2007. «Accounting and accountability in ancient civilizations: Mesopotamia and ancient Egypt.» *Accounting and Accountability Journal* 20 (2): 177-210.
- Carmona Moreno, Salvador, José Céspedes, y Donato Gómez. 1997. «Inercia contable: una aproximación histórica a las Salinas de Roquetas (1800-1869).» *Revista Española de Financiación y Contabilidad* XXVI (91): 427-475.
- Charfield, Michael. 1977. *A history of accounting thought*. New York: Robert E. Kreiger.
- Council, International Integrated Reporting (IIRC). 2013. *International Integrated Reporting Framework*. <http://integratedreporting.org/wpcontent/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>. [Consulta: 03/05/2021].
- Davison, Jane. 2007. «Photographs and accountability: cracking the codes of an NGO.» *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 20 (January): 133-158.
- Del Castillo, Diego. 1542. *CASTIL Tratado de Cuenta hecho por el licenciado Diego del Castillo natural de la ciudad de Molina*, 2ª edición. Salamanca: Imprenta de Juan de Junta.
- Dillard, Jesse, y Eija Vinnaric. 2019. «Critical dialogical accountability: From accounting-based accountability to accountability-based accounting.» *Critical Perspectives on Accounting* 62 (July): 16-38.
- Dubnick, Melvin J. 2007. *Situating Accountability: Seeking Salvation for the Core Concept of Modern Governance*. Manuscript: University of New Hampshire.
- Englard, Izhak. 2009. *Corrective and Distributive Justice: From Aristotle to Modern Times*. Oxford: Oxford University Press.
- Epstein, Marc J. 1993. «The expanding role of accountants in society.» *Management Accounting* 74 (10): 22-26.
- Fox, Jonathan. 2010. «The uncertain relationship between transparency and accountability.» *Development in Practice* 17 (4-5): 663-671.
- Gray, Rob, Dave Owen, y Carol Adams. 1996. *Accounting & accountability: changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. London: Prentice Hall.
- IASB, International Accounting Standards Board. 2018. «Marco Conceptual para la Información Financiera.»

- IIRC. 2013. *International Integrated Reporting Framework*. <http://integratedreporting.org/wpcontent/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>. [Consulta: 03/05/2021].
- Ives, Martin. 1987. «Accountability and Governmental Financial Reporting.» *Journal of Accountancy* 164 (4): 130-134.
- Jacobs, Kerry, y Stephen P. Walker. 2004. «Accounting and accountability in the Iona Community. Journal, 2004.» *Accounting, Auditing & Accountability* 17 (3): 361-381.
- Jensen, Michael C. , y William H. Meckling. 1976. «Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure.» *Journal of Financial Economics* 3 (4): 305-360.
- Jones, Michael John. 2008. «The Dialogus de Scaccario (c.1179): The First Western Book on Accounting?» *Abacus: A Journal of Accounting, Finance and Business Studies* 44 (4): 443-474.
- Jones, Rowan H. 1985. «Accounting in English Local Government from the Middle Ages to C.1835.» *Accounting and Business Research* 15 (59): 197-209.
- Jouanique, Pierre. 1986. «A propos de Digeste 35.1.82 : survivances antiques dans la comptabilité moderne.» *Revue historique de droit français et étranger (1922-)* 64 (4): 533-548.
- Keay, Andrew. 2015. *Board Accountability in Corporate Governance*. Routledge.
- Kluvers, Ron, y John Tippett . 2010. «Mechanisms of Accountability in Local Government: An Exploratory Study.» *International Journal of Business and Management* 5 (7): 46-53.
- Lai, Alessandro, Gaia Melloni, y Riccardo Stacchezzin. 2018. «Integrated reporting and narrative accountability: the role of preparers.» *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 31 (5): 1381-1405.
- Laughlin, Richard. 2012. «Debate: Accrual accounting: information for accountability or decision usefulness?» *Public Money & Management* 32 (1): 45-46.
- Lemarchand, Yannick. 1994. «Double entry versus charge and discharge accounting in eighteenth-century France.» *Accounting, Business & Financial History* 4 (1): 119-145.
- Lerner, Jennifer S., y Philip E. Tetlock. 1999. «Accounting for the Effects of Accountability.» *Psychological Bulletin* 125 (2): 255-275.
- Licht, Amir N. 2002. «Accountability and Corporate Governance .» *Available at SSRN 328401*.
- Llibrer Escrig, Inmaculada y Villaluenga de Gracia, Susana. 2019. «¿Es el cargo y descargo un informe? Análisis de su utilidad a la luz del tratado de cuentas de Diego del Castillo (1522) .» *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad* 16 (1): 77-96.
- Lohmann, Roger, y Nancy Lohmann. 2001. *Social Administration*. Columbia: Columbia University Press.

- López Díaz, Antonio, y José Luis Pablos Rodríguez. 2000. «Responsabilidad y rendición de cuentas en el modelo contable público.» *Revista Española de Financiación y Contabilidad* XXIX (106): 931-964.
- Marcuello, Chaime, Ana Bellostas, Carmen Marcuello, y José Mariano Moneva. 2007. «Transparencia y rendición de cuentas en las empresas de inserción.» *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* octubre (59): 91-122.
- Maskin, Eric, y Jean Tirole. 2004. «The Politician and the Judge: Accountability in Government.» *American Economic Review* 94 (4): 1034-1054.
- McGrath, Stephen Keith, y Jonathan Whitty. 2017. «Accountability and responsibility defined.» *International Journal of Managing Projects in Business* 11 (3): 687-707.
- Mingay, G.E. 1963. *English Landed Society in the Eighteenth Century*. London: Routledge & Kegan Paul.
- Mulgan, Richard. 2000. «"Accountability": An ever-expanding concept?» *Public Administration* 78 (3): 555-573.
- Napier, Christopher J. 1997. «Napier, C. J. (1997). The British Aristocracy, Capital and Income, and The British Aristocracy, capital and income, and nineteenth century company accounting.» *Nineth Annual Accounting, Business and Financial History Conference*. Cardiff: Cardiff Business School.
- Noke, Christopher. 1981. «Accounting for Bailiffship in Thirteenth Century England.» *Accounting and Business Research* 11 (42): 137-151.
- Ochoa Henríquez, Haydée, y Yorberth Montes de Oca. 2004. «Rendición de Cuentas en la Gestión Pública: Reflexiones teóricas.» *Revista Venezolana de Gerencia* 9 (27): 455-472.
- Ospina, Sonia, William Díaz, y James F. O'Sullivan. 2002. «Negotiating Accountability: Managerial lessons from Identity-Based Nonprofit Organizations.» *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly* 31 (1): 5-31.
- Parker, Lee D. 1996. «Broad scope accountability the reporting priority.» *Australian Accounting Review* 6 (1): 3-15.
- Pendlebury, Maurice, y Jones Rowan. 2004. «A Theory of the Published Accounts of Local Authorities.» *Financial, Accountability & Management* 20 (3): 305-325.
- Postles, David. 1981. «The Excessus Balance in Manorial Accounts.» *Bulletin of the Institute of Historical Research* (54): 105-110.
- Ribstein, Larry E. . 2006. «Accountability and Responsibility in Corporate Governance.» *Notre Dame Law Review* 81 (4): 1431-1494.
- Roberts, John, y Robert Scapens. 1985. «Accounting systems and systems of accountability-Understanding accounting practices in their organisational contexts.» *Accountitzg Organizations and Society* 10 (4): 443-456.
- Royo, Sonia, Ana Yetano , y Javier García-Lacalle. 2019. «Accountability Styles in State-Owned enterprises: The good, the bad, the ugly ... And the pretty.» *Revista de Contabilidad Spanish Accounting Review* 22 (2): 156-170.

- Schedler, Andreas. 2008. «¿Qué es la rendición de cuentas?» Editado por Instituto de Acceso Federal a la Información Pública. *Cuadernos de Transparencia* 3.
- Shearer, Teri. 2002. «Ethics and accountability: from the for-itself to the for-the-other.» *Accounting, Organizations and Society* (27): 541-573.
- Simonson, Itamar, y Peter Nye. 1992. «The effect of accountability on susceptibility to decision errors.» *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 51 (3): 416-446.
- Sinclair, Amanda. 1995. «The chameleon of accountability: forms and discourses.» *Accounting Organizations and Society* 20 (2/3): 219–237.
- Steccolini, Ileana. 2004. «Is the Annual Report an Accountability Medium? An Empirical Investigation into Italian Local Governments.» *Financial, Accountability & Management* 20 (3): 327-350.
- Stone, Williard E. 1996. «The development of charge and discharge accounting: 1183 to 1660.» En *Accounting History Newsletter, 1980-1989 and Accounting History, 1989-1994. A tribute to Robert William Gibson*, de Garry D. Carnegie y Peter W. Wolnizer, 41-61. New York and London: Garland Publishing, Inc.
- Suárez Robledano, José Manuel. 2015. «La rendición de cuentas como principio general del Derecho.» *Revista Española de Control Externo* XVII (50): 11-55.
- Swift, Tracey. 2001. «Trust, reputation and corporate accountability to stakeholders.» 10 (1): 16-26.
- Sylvain, Trifilio. 2018. «The Economic Theory of the Scholastics as a Contractual Analysis.» *Journal des Économistes et des Études Humaines* 24 (1): 1-6.
- Tippett, John , y Ron Kluvers. 2010. «Accountability and Information in Local Government.» *World Journal of Management* 2 (3): 22-33.
- Torres, Lourdes, y Vicente Pina. 2003. «Accounting for accountability and management in NPOS. A comparative study of four countries: Canada, The United Kingdom, The Usa and Spain.» *Financial Accountability & Management* 19 (3): 265-285.
- Tua Pereda, Jorge. 1995. «Evolución del concepto de Contabilidad a través de sus definiciones.» En *Lecturas de Teoría e Investigación Contable*, 121-188. Medellín (Colombia). Último acceso: 17 de 05 de 2014. http://www.contaduria.uady.mx/ca_boletin_punto_de_vista_5/03%20teoria%20evolucion%20concepto.pdf. [Consulta: 17/04/2021].
- Uhr, John. 1993. «Redesigning accountability: From muddles to maps.» *The Australian Quarterly* 65 (2): 1-16.
- Villaluenga de Gracia, Susana. 2013. «Aproximación a los fundamentos contables, legales y morales del método de cargo y descargo o data por el que tradicionalmente se rendía cuentas.» *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad* 10 (19): 72-93.
- Yaacob, Hisham, Saerah Petra, Azimah Sumardi, y Hairul S. Nahar. 2015. «Accountability through accounting and reporting lenses: Lessons from an awqaf institution in a Southeast Asia country.» *Humanomics* 31 (3): 299-313.