



La Urdimbre del Quipus

Segunda Parte

*Una Discusión
Taxonómica acerca
del Concepto de
Control como
Objeto de Estudio
de la Contabilidad.*

HECTOR JOSE SARMIENTO R.

The Quipus Warp

*A Taxonomic Discussion about the Concept of Control
as Accounting Study Object*

Abstract

The study object of any discipline is obviously an outstanding topic of research for those who intend to theorize about it, based on the scientific rigorosity.

This is professor Sarmiento's case, who once again writes an article about the topic as a continuation of another publication of his own, in which Sarmiento presented in a brief manner the different proposals of accounting study object. These proposals have been considered historically but for some reasons they have not been considered valid by the international scientific community.

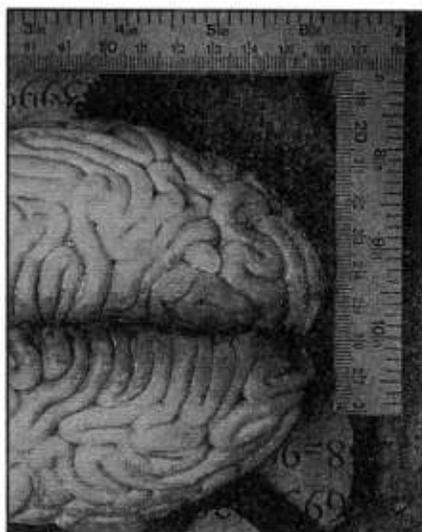
In this issue, the author retakes the concept of control as accounting study object. This element (control) is being studied systematically by a staff of professors at the Colombian Center of Accounting Research (CCINCO). Accounting as a discipline of study, had not taken into account the concept of control as a cognitive process (at least in Spanish), and as a consequence its material essence was unknown, which goes beyond the known space of its own applications. This is the main contribution of this study in the accounting field.

From an epistemologic and cognitive perspective and having in mind the

different arguments in favor of control, the author elaborates a categorization about the concept of control in which the scopes of accounting are clearly distinguished upon the control itself. Here, the control is conceived as a permanent reflective process about the accounting function.

The proposed taxonomy provides the perceptive, descriptive, interpretative, evaluating, commutative and genetic categories which are explained upon the cognition, this means from the intelligent construction of control. These categories invite to the investigative discussion by installing different levels of complexity to the field in which accounting is developed. The categories also establish in a clear manner the cognitive mechanisms involved and their epistemologic implications.

Finally, the author remarks in each categories, the participation of instrumental activities, as well as the way in which the cognoscitive capacity must operate in the superior categories in which high levels of abstraction are needed in order to achieve their rationalization and operation.





Buena parte de los problemas que ha debido enfrentar la Contabilidad desde el mismo surgimiento de los primeros trabajos de construcción teórica, radica en la dificultad para articular una propuesta de objeto de estudio, con un esquema de desarrollo metódico lo suficientemente sólido, que soporte la arquitectura conceptual necesaria para someterse al examen de cientificidad que constantemente se le demanda en algunos círculos académicos. Lo anterior ha determinado que la mayoría de los intentos por validar propuestas, resulten impotentes o cuando más, débiles frente al rigor del cuestionamiento epistemológico.

El Objeto como Objeto.

Aunque la discusión acerca del objeto de estudio de la contabilidad ha ocupado mucho espacio en los debates académicos de los últimos tiempos, ésta no puede desligarse de una polémica adicional referida a la manera de aproximarse a ese objeto y transformar la realidad en la que se inserta. Esto no es más que una discusión acerca del método y sus implicaciones en lo contable, lo que necesariamente conlleva a tener un previo acuerdo sobre el objeto mismo.

Lo expuesto anteriormente no implica que sea preciso validar un concepto de objeto de estudio para la contabilidad como una idea urgente, final y concreta, pues ésto sería equivalente a afirmar que la disciplina contable es un conocimiento terminado y terminal. El interés de este texto estaría en intentar poner al día la discusión sobre objeto y realidad contable, como una manera de justificar *-desde los argumentos y con la ayuda de algunos autores cercanos-* el trabajo que en este

AUTOR



*Héctor
José
Sarmiento
Ramírez*

Contador Público de la Corporación Universidad de Ibagué y Universidad de Antioquia; autor de ensayos y ponencias sobre Educación, Teoría e Investigación Contables; miembro académico del Centro Colombiano de Investigaciones Contables C-CINCO Reg. Noroccidental; ha sido Director General de Investigaciones de la Universidad de Manizales; catedrático en áreas de investigación en las Universidades de Medellín, Autónoma Latinoamericana de Medellín, y Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid de Medellín, y Director Ejecutivo Nacional del Colegio Colombiano de Contadores Públicos.

Actualmente es docente investigador y Director del Centro de Investigaciones Contables y Desarrollos Alternativos de la Universidad de Manizales.



sentido se viene desarrollando en Colombia de la mano de CCINCO (Centro Colombiano de Investigaciones Contables) al cual pertenece el autor.

El documento retomará la discusión del **control** como objeto de estudio -la cual se había planteado en una publicación anterior (1996) como una extensión de la propuesta inicial de CCINCO- e intentará una articulación entre los argumentos presentes, a fin de demarcar una visión epistemológica sobre las posibilidades de construir una arquitectura conceptual para la contabilidad.

Si bien esta exposición está orientada por la escuela del control, ésto no impide que aquí mismo se discutan algunas ideas de Franco y Ariza, pues hay en ellas nuevos elementos de debate que deben ser incorporados a la discusión. El tema de los recursos naturales y el medio ambiente -para dar un ejemplo cualquiera- plantea la necesidad de repensar la realidad y reformular algunos conceptos ligados al objeto de estudio de la disciplina, los cuales estarían ahora referidos a la Naturaleza, donde la idea de propiedad debe cotejarse con el concepto contable de patrimonio; así como la degradación ambiental entraría en relación directa con el concepto contable de depreciación, y de estas relaciones, surgiría una nueva discusión acerca de la naturaleza de esos conceptos y las categorizaciones contables de capital, costo y gasto.

Como ya se verá, este documento intentará desde una visión cognitiva, abordar -y de ser posible responder- algunos de los cuestionamientos básicos acerca del tema del objeto de estudio:

Qué es el control? Es el control

un proceso unidimensional? O tiene diferentes dimensiones, niveles o categorías? Puede ser el control una forma de conocimiento? Desde qué enfoque se entiende el control como objeto de estudio de la Contabilidad?

No hay concepto sin objeto. Sin embargo, tampoco se puede prescindir -al modo del nominalismo- del núcleo histórico de los términos, de la historia acumulada en ellos. Se trata de reavivar la vida coagulada en las palabras, no de inventar neologismos, se trata de comprenderlas como cíclicas históricas.

Theodor W. Adorno.

Con el ánimo de hacer más didáctico este documento -y sin la intención de hacerlo tedioso- conviene recuperar algunas ideas iniciales, que son materia de examen en este momento. Deberá entenderse que las disciplinas científicas se desarrollan a partir del estudio sistemático de un segmento específico de la realidad, y ésto aporta para ubicar el concepto de *objeto de estudio* como el elemento o conjunto de ellos, sobre los cuales actúa el conocimiento para percibir, comprender y transformar la realidad; lo que equivale a instalar el objeto de estudio como un área de posibilidades cognoscitivas en el cual se desarrollan las disciplinas y desde el cual se proyectan sus prácticas sociales, es decir, las profesiones.

En el caso de la contabilidad, esa área de posibilidades se ha ido restringiendo progresivamente hasta quedar delimitada por la riqueza, lo cual a pesar de suponer una reducción, implica un conjunto muy amplio de elementos que permiten a su vez

múltiples modalidades de abordaje. Un ejemplo de esta situación, es el planteado por el profesor Antonio López de Sa cuando afirma que "*es indiscutible que estudiamos los fenómenos patrimoniales de las haciendas, pero bajo el aspecto -según lo entiendo- de tres grandes grupos de relaciones lógicas... que sucesivamente evidencian las relaciones de naturaleza del hecho (esenciales); las relaciones de medida y concepción (dimensionales); y las relaciones de los contextos de la riqueza (ambientales)*"¹.

Esta afirmación categórica, al parecer, cierra la discusión sobre el objeto de estudio en torno al hecho patrimonial, pero en su misma formulación plantea la posibilidad de revisar las relaciones esenciales del hecho patrimonial y es en ese sentido que se instala la siguiente propuesta.

Naturalmente subsiste el riesgo de que el emérito maestro brasileño asuma esta propuesta como un claro retroceso en la discusión.

El Control como Objeto.

En lo que a la contabilidad se refiere, el presente debate se ha centrado en torno al concepto de Control, el cual se explicita como un *proceso metódico y sistemático, surgido de la evolución histórico-social de los pueblos, cuya esencia es la racionalización integral de la realidad en la cual se inscribe la actividad humana, y enfocado a la protección de un interés determinado.*

Este documento, pretende tener además, la particularidad de aportar a la comprensión en un sentido amplio, de la idea de control, la cual viene siendo reducida



por numerosos autores, a la idea de evaluación. Esta confusión - *por demás molesta* - ha sido detectada con mayor claridad en los libros de texto de administración y derecho, en los que la influencia de las tendencias modernas de esas disciplinas, han desdibujado algunos conceptos de la epistemología y de la filosofía de las ciencias, hasta convertirlos en representaciones semánticas de ideas totalmente diferentes. A la situación del concepto de *control*, se suma la de los conceptos de *objeto*, asumido como sinónimo de objetivo; *método*, frecuentemente confundido con la *metodología* e incluso con la *técnica*, y en esa misma vía aparece el concepto de *paradigma*, cuya situación es aún más grave por cuanto su popularidad ha conllevado a que se utilice el concepto kuhniano con total irresponsabilidad, para representar cualquier situación que pueda ser asumida mínimamente como un modelo de acción susceptible de cambio.

Las anteriores anotaciones, lejos de reflejar una alternativa en el manejo del lenguaje de la ciencia con fines pedagógicos, son evidencia de serias debilidades de formación conceptual que han llegado a los libros de texto y desde allí vienen multiplicando su efecto negativo.

Conviene ahora sustentar por qué el autor ha considerado pertinente el concepto de control como objeto de conocimiento de la contabilidad, pues es claro que otras propuestas como la Utilidad, la Información, la Cuenta, el Costo, o la Riqueza tendrían también una argumentación válida para exponer en este espacio. Ciertamente no es novedoso que se proponga el concepto de control como objeto de estudio de la conta-

bilidad, pues ya desde la idea original (F. Besta, V. Alfieri, V. Vianello, F. De Gobbis, P. D'Álvise, y más cercanamente, CCINCO) se han planteado explicaciones muy racionales sobre el motivo; lo que resulta de cierto interés en este caso, son los argumentos sobre el concepto mismo, la visión y los propósitos con que se hacen en esta ocasión, pues hay aquí algunos elementos que no han sido considerados en anteriores trabajos y que podrían dar origen a una nueva concepción, o por lo menos a una nueva polémica sobre el tema. El concepto de control, ha sido objeto de numerosas aproximaciones pero en pocas ocasiones se ha construido un concepto en estricto sentido².

No obstante lo que pueda decirse en torno a la corriente "controlista" actual, debe reconocerse que "el control económico de la riqueza haciendal" fue postulado desde el siglo pasado como objeto de estudio contable, cuando Fabio Besta, abandonó a los neocontistas y personalistas para centrar su atención en la riqueza y la forma como la contabilidad da cuenta de ella a través de procesos mediados por el control. Esto es necesario para entender que la idea de control ha sido materia del estudio por parte de los contables desde tiempos atrás, aunque haya perdido vigencia histórica merced a los cambiantes intereses de los agentes económicos en diferentes etapas³.

Los interrogantes que se formulaban en la página anterior, hacen parte de los vacíos que han dejado abordajes precedentes, más preocupados por las aplicaciones del control, que por su misma esencia, y es en esta vía que se pretende retomar la discusión, para sustentar desde la filosofía de las ciencias y con

un enfoque epistemológico-cognitivo, la posibilidad cierta de ubicar el concepto de control como objeto de estudio de la Contabilidad y punto de partida para la construcción de una arquitectura conceptual de esta disciplina. Lo anterior se entiende plenamente si se revisa el concepto mismo de control y se procede al examen detallado de los diversos procesos racional-cognitivos que permiten al hombre, desarrollar la capacidad de controlar un fenómeno externo a su individualidad.

Esto abre la posibilidad de que esta argumentación sobre el concepto de control pueda ser utilizada a futuro no lejano, para construir el núcleo de un programa de investigación en el sentido lakatosiano, el cual deberá trascender las propuestas que hasta fechas recientes han aparecido y que, obviando la rigurosidad de la idea original del filósofo húngaro, han dado paso a elaboraciones explicativas que aunque cumplen con su cometido, dejan en duda la seriedad argumentativa de su construcción.

Adicional a esto, deberá tenerse en cuenta que la discusión que aquí se plantea no suprime la referida a los procesos estructurales de los cuales se ocupa la contabilidad (medición, valoración y control de la riqueza) sino que presupone que tales procesos se supeditan al entendimiento de los conceptos que los sustentan, y en esa medida, la discusión acerca de la naturaleza esencial del control es una *conditio sine qua non* para abordar los procesos consecuentes.

En principio es pertinente aclarar que cuando aquí se habla de control, se habla de un concepto y no de una acción específica, lo cual



implica que este documento no se ocupe inmediatamente de la acción de controlar y los mecanismos e instrumentos que permiten ejecutar tal acción. Por otro lado cabe señalar que el control es en esencia, una racionalidad, una percepción sistemática de la realidad guiada por el interés, y debe considerarse dicho control, en diversas manifestaciones interrelacionadas en el propósito de actuar sobre objetos que le son inherentes, como la información, los procesos y los sistemas contables. Háblese por ejemplo de la racionalización perceptiva, que permite incorporar a la órbita del conocimiento los fenómenos y relacionarlos con un esquema reglado prevaleciente. Lo anterior se ajusta a la idea de percibir un suceso y compararlo con un modelo de ese suceso que contiene la manera como tal fenómeno debe ocurrir, en función de reglas previstas.

El hecho cotidiano de percibir la disposición actual de los elementos del sitio de trabajo (observación) y compararla con la disposición acostumbrada (contextualización), produce una racionalización (control) de la situación, que puede determinar en el observador, acciones opuestas entre sí: aprobar la situación (en caso de normalidad) o ajustar lo observado a la situación que se considere normal (en caso de alteración del orden). Es concebible incluso que se den aceptaciones parciales de las alteraciones del orden y en esa medida, el control tiene efectos cada vez más diversos y complejos.

Este hecho, tan cotidiano como insignificante, constituye una manifestación del control, por cuanto el individuo toma conciencia de una situación y actúa en

consecuencia. Nótese que la sola observación de los objetos es una acción de control, pues es la imagen mental articulada de los mismos (racionalización) construida a partir de la observación, la que permite determinar alteraciones en el contexto.

No obstante la sencillez del ejemplo anterior, es necesario aclarar que la acción que ejecute el individuo, puede ser implícita, si no hay una acción de ajuste; o explícita, si la situación observada induce una acción correctiva. En todos los casos debe advertirse que las acciones derivadas del control y las causas de las mismas, están mediadas por el lenguaje, el cual actúa como un vehículo de las percepciones y racionalizaciones del individuo, en su tránsito hacia otros individuos o colectivos sociales, introduciendo elementos que determinan diversas maneras de entender un mensaje e incluso, incubando diversas reacciones en los receptores.⁴ Así pues, el lenguaje actúa como un vehículo del control, enfrentado a las fuerzas del poder, el lenguaje mismo y la cultura, que matizan permanentemente las manifestaciones del pensamiento y modelan las expresiones referidas a tales manifestaciones en diversas órbitas materiales y simbólicas.

La aparición de la acción como consecuencia de la racionalización, obliga a la categorización del control, en función de los efectos que éste tiene en el contexto. Así pues, se proponen a continuación las categorías taxonómicas del control, las cuales obedecen al grado de complejidad de los fenómenos que se incorporen a la órbita del conocimiento humano y a las acciones que ellos originan, lo que a su vez

determina la aplicabilidad de dichas dimensiones categóricas.

Las categorías formuladas inicialmente serán llamadas inferiores, dado el bajo nivel de complejidad de las operaciones mentales que implican, mientras que las posteriores serán llamadas superiores, en función de la complejidad de sus procedimientos. Debe entenderse, como lo sugiere Nicolai Hartmann, que las categorías inferiores están contenidas en las superiores, pues en la mayoría los fenómenos, las categorías del control se comportan como procesos ligados entre sí, por cierto grado de complementariedad secuencial ascendente.

En términos de lo contable, es necesario también dejar en claro que se asume una visión de la contabilidad como un conocimiento, o una disciplina cuya esencia es el control, una racionalidad que permite y conduce las acciones controladoras, es decir, una visión ubicada en abierta contraposición a la idea tradicional de la contabilidad como un instrumento de control, un esquema de acción práctica alejado de la teoría. La argumentación expuesta en este documento aspira a que la diferencia sea evidente y que esta explicación sea innecesaria en el futuro.

Antes de entrar en la discusión teórica, es sensato admitir que ésta, al igual que muchas categorizaciones y diseños taxonómicos, no son enteramente racionales, y que en todos los casos, obedecen a consideraciones de practicidad cognitiva guiadas por un interés. Las estructuras conceptuales, sus niveles y categorías son en esencia, fragmentaciones de la realidad construidas desde el



pensamiento para facilitar su comprensión, pero también, son arbitrarias,⁵ pues no obedecen a ninguna lógica de sentido.

"Sólo es controlable una teoría que afirme o implique que ciertos acontecimientos concebibles, no acaecerán de hecho. El control consiste en intentar por todos los medios disponibles, hacer que sucedan precisamente aquellos acontecimientos que la teoría dice que no pueden suceder".

Karl R. Popper

Categoría Perceptiva.

La racionalidad controladora tiene una dimensión primigenia y elemental que consiste en la capacidad que tiene cada individuo de percibirse a sí mismo y percibir los objetos y sujetos del exterior en relación con un orden natural o inmemorial, u otro, construido desde algún criterio cuando menos racional. Lo anterior induce pensar que todo acto consciente del individuo incorpora una percepción, o lo que es más claro, cierto grado de autocontrol y control sobre el contexto. Esta dimensión subjetiva de la racionalidad controladora se manifiesta de manera cotidiana (como en el ejemplo de los útiles de trabajo) y contiene rasgos de una concepción psicologista de la percepción y del control, la cual ha sido ampliamente descrita en la obra de Rotter (*locus de control*), Lacan, Steiner y otros.

Cuando los objetos del mundo material y del mundo socio-cultural entran en la órbita del conocimiento, son reproducidos en éste, a través de una imagen mental que "almacena" en la razón la existencia del objeto en cuestión. La manera de reproducir los

objetos en la razón, es asunto del método, del cual se hablará en otro texto de esta serie, pero este "almacenamiento" constituye la esencia de la categoría perceptiva del control, pues el individuo incorpora a su conciencia esa imagen captada por el interés a través de la observación y puede recuperarla o reconstruirla y revisarla cada vez que lo requiera, como una manera de corroborar (controlar) su existencia en la razón.

Para entender la categoría perceptiva del control en el campo de la contabilidad, habrá necesidad de descomponer el hecho contable en fases, sucesos y procedimientos interrelacionados por elementos y factores que actúan a partir de causas y efectos, o por lo menos en la cercanía de éstos.

Obsérvese que el hecho mismo de recurrir a la contabilidad, es decir, la necesidad social de "conocer" un bien, un recurso, un derecho, una obligación u otro elemento del hecho contable, presupone la percepción del hecho social que lo origina, lo que a su vez presupone la percepción del ser en cada elemento del hecho contable. "Saber" que existe un inventario de materiales, por ejemplo, es una forma elemental de controlarlo, pues el interés se fija en él y recurre a él cada vez que sea útil a la razón y a la acción. Como puede advertirse, la percepción es un proceso consustancial al hombre y al comportamiento humano, pues así como Berkeley asume la percepción⁶ como la esencia del ser, el control inmerso en la percepción hace parte integral de la esa misma esencia, e incluye en sus procesos todas las formas de percepción de que dispone el individuo para capturar la realidad, lo cual de

paso, descarta la idea premoderna de percepción estrictamente sensorial o a través de aquellos sentidos "externos".

Esta forma de concebir la percepción, hace evidente la presencia de un control subjetivo, interno y elemental, que irá madurando hacia operaciones racionales más complejas en función de los sucesos y objetos que se le incorporen.

Categoría Descriptiva.

La descripción es en esencia, la manifestación expresa de una realidad a través del lenguaje o cualquier otro medio que posibilite la enunciación articulada y relacional de los caracteres del objeto o fenómeno descrito y que tal enunciación permita diferenciarlo incluso de otro de su mismo orden.

Como base fundamental de esta categoría, la descripción se esfuerza en la tarea de captar las características de una realidad específica, a través de un modelo lingüístico, ideográfico o genéricamente semiótico, cuyos códigos sean comprensibles para quienes se interesen en la descripción. Tal como lo advierte Chomsky, esta necesaria ligazón entre descripción y comprensión, es el elemento que permite el control y resulta de gran utilidad para actuar en función de la intencionalidad⁷ a la cual responde la descripción mediada por el lenguaje.

Aquí se hace necesario decir que la dimensión descriptiva del control es superior a la perceptiva por cuanto la descripción permite conocer en determinada medida el objeto, mientras que la percepción, sólo alcanza a introducirlo en el campo mental-sensitivo del sujeto. Esta diferenciación, propuesta ya por Bertrand Russell, es importante para que



el control se dimensione en su justa medida y pueda comprenderse el alcance de las acciones que genere en el contexto.

No puede decirse que se "sabe" poco o mucho del inventario de materiales del que se hablaba antes, cuando sólo se percibe su existencia. Para ejercer un control descriptivo sobre ese inventario es necesaria la representación racional de sus elementos, los caracteres del mismo y todo dato que pueda diferenciarlo de otro conjunto de elementos similares del medio en que se halle. En términos contables, este control descriptivo es el que posibilita la aparición de la cuenta y la categorización de la misma, pues son los caracteres o accidentes del hecho contable y su naturaleza, los que determinan el estadio o nivel en el cual se instala el fenómeno u objeto dentro del esquema de posibilidades (catálogo de cuentas) y la funcionalidad que puede tener de acuerdo con la intencionalidad a la cual sirve tal control.

La cuenta es, en su origen, un instrumento de control, por cuanto emerge como una representación descriptiva que demarca diferencias de naturaleza, orden, nivel, valor y cantidad en cada hecho que representa, con el propósito fundamental de dar constatación del hecho, de manera individual aunque no aislada, pues lo supone integrado a otros hechos por los elementos o factores que determinan su existencia correlacional. Este es quizá el argumento *-que sin esa intención-* motivó el surgimiento de la técnica de la partida doble y quizá con este argumento, es que algunos autores han elevado esa técnica a la categoría cognitiva de método, lo cual es en rigor, una falla de apreciación.

Quizá el error que se ha cometido en el pasado inmediato es concebir la descripción como una categoría de reducción, que uniforma los objetos y los fenómenos, y elimina las particularidades, en un vano afán de generalidad que en nada favorece a la inducción científica y que tampoco se corresponde con la construcción de principios. Este error, de cuyo peligro advirtió oportunamente Wittgenstein, encuentra un claro ejemplo en la escuela anglosajona de la contabilidad contemporánea, que se ha ido construyendo *-en buena medida-* a partir de la generalización consuetudinaria de normas originadas en las prácticas, la cual no tuvo una base de observación empírica lo suficientemente amplia y se limitó a transferir sus concepciones descriptivas con la etimología de "principio contable", a contextos diferenciados, sin que mediara la reconstrucción de sus elementos. Amén de este error, la generalización coercitiva de estos "principios" ha pretendido actuar como un modelo de reconstrucción deductiva que, por su misma esencia, reporta un evidente desajuste con la realidad.

En oposición a esta tendencia, la escuela latina del control ha evolucionado desde la perspectiva fiscalizadora estatal que le dio origen, hacia una idea de control cimentada en la argumentación teórico-epistemológica, en la que prevalece un amplio sentido de la racionalidad y por consiguiente, un extenso campo de posibilidades de construcción.

El control descriptivo acude hoy como una categoría que posibilita la identificación y clasificación contables, aunque no logra todavía construir un esquema

funcional determinante, dada la sujeción prevaleciente de la práctica contable a la intencionalidad jurídica que media la actividad socio-económica. No obstante, la Contabilidad viene siendo asumida como una disciplina agente de control y en casos más alejados de toda racionalidad teórica, como un instrumento de control al servicio del poder. Un trabajo interesante *-en términos de la epistemología contable-* espera ser desarrollado a fin de reconstruir los conceptos disciplinares y devolverles su esencia, y con ella, su autonomía largamente usurpada.

Categoría Interpretativa.

La interpretación, proceso frecuentemente relacionado y confundido con la explicación, tiene especiales condiciones que se suman a la racionalidad controladora, para construir visiones acerca de la realidad. En tal sentido y haciendo asocio de la técnica contable *"se entiende por interpretación, la atribución de significados a las expresiones iniciales del cálculo, de modo que todas las expresiones rectamente estructuradas del cálculo en cuestión, adquieran sentido"*⁸. Así pues, el cálculo interpretado constituye un lenguaje formalizado que opera como base de un modelo y la interpretación se asume como la enunciación de los principios mediante los cuales el hombre comunica la esencia significada de los hechos que conoce a través de la historia.

La dimensión interpretativa se asocia por lo general con el método hermenéutico⁹, utilizado con frecuencia para el estudio de las ciencias sociales y del espíritu, pero es amable pensar que la hermenéutica no encarna sólo el método citado, sino también la posibilidad de hallar sentido para



las proposiciones de algunas disciplinas cuyas formulaciones no están expresadas en códigos ampliamente comprensibles. Es el caso de la contabilidad, donde la técnica de registro desarrollada desde el Renacimiento italiano (s. XV) bien pudo solucionar algunos problemas relacionados con las implicaciones de las transacciones en el capital y la propiedad, pero no logró conservar la meticulosidad de la precedente descripción literaria medieval.

El fortalecimiento de las economías anglosajonas a partir de la Reforma, posibilitó que allí se implementaran técnicas aún más simplificadas y versátiles que las prevalecientes en el mundo latino y de ésta manera, se inició el proceso de generalización y normalización de las prácticas contables que actualmente se continúa dando. La interpretación de registros e informes se convirtió con el paso del tiempo, en un elemento de capital importancia para el control de las organizaciones desde la disciplina y la profesión contables, especialmente en ambientes de riesgo donde la toma de decisiones debe estar mediada por un cuidadoso estudio de la situación.

Este enfoque *-que no tuvo mucha importancia hasta recién entrado el siglo XX-* tomó gran fuerza a partir de la complejización de las relaciones económicas y de algunas catástrofes financieras como el crash de la Bolsa de Nueva York (1929), que ubicaron la interpretación de la información contable como un factor determinante de la permanencia de las organizaciones en el mercado, e impulsaron desde allí, el vertiginoso avance de las metodologías hermenéuticas en la administración y la economía, a las cuales la contabilidad ha aportado *-como*

valiosa contribución- con el desarrollo del análisis financiero y la contabilidad de gestión, los cuales no son más que claras aplicaciones de la categoría interpretativa del control, aunque aún no desarrollen todo su potencial predictivo, lo cual representaría un salto en el proceso de cientificidad de la disciplina.

No es necesaria una amplia justificación para entender que la racionalidad controladora de la contabilidad se hace presente en esta categoría, como pieza vital de un engranaje de procesos, acciones y controles que adquieren sentido para sectores de opinión y decisión claramente definidos. Es aquí donde se empieza a percibir con mayor claridad la esencia controladora de la contabilidad y la importancia de su papel en las organizaciones.

Habría que agregar que a la hermenéutica, como centro de la categoría interpretativa del control, le es inherente la tarea de explicar las causas del hecho contable a partir del sentido otorgado por la interpretación del mismo, lo que incorporaría una **Dimensión Explicativa** a la ya citada. Esto es epistemológicamente importante por cuanto las dos funciones se presentan integradas en este documento como una unidad de pensamiento en lo contable, pero debe quedar claro que corresponden a diferentes manifestaciones del saber y el pensar humanos, pues es evidente que la hermenéutica, tiene un sustrato de subjetividad marcado por los códigos de interpretación utilizados por el individuo para el examen de la información y de los valores asignados a la misma; mientras que la explicación tiene un sustrato de intersubjetividad que

pone en constante duda las expresiones de la interpretación, pues ésta debe asumir las exigencias de explicación, en aras de su necesaria validación.

Atendiendo a una visión desde los métodos de las ciencias sociales, en el proceso de explicación científica de los fenómenos (Erklären), se busca dar respuesta a la pregunta *"por qué?"*, es decir, al cuestionamiento acerca de las causas o motivos fundamentales de los eventos, mientras en el proceso de comprensión (Verstehen), se pretende hallar una vía hermenéutica que conduzca hacia la explicación histórica adecuada, lo que presupone una complementación Erklären-Verstehen¹⁰ en los términos antes descritos.

Finalmente, cabría reiterar que la diferenciación de procesos metodológicos cognoscitivos no impide la conciliación entre la hermenéutica del conocimiento propuesta por Dilthey y la hermenéutica del lenguaje postulada por Heidegger *-las cuales se filtran en esta discusión-* pues en suma, su conjugación es indispensable para el desarrollo del conocimiento. Así lo entiende Gadamer, cuando enfrenta en la cognición, el explicar científico (Erklären) al entender hermenéutico (Verstehen) dándole primacía a éste último, aunque advierte que *"todo entendimiento auténtico, exige interpretación. De esto se deduce la mediación universal y necesaria entre entendimiento e interpretación como un círculo, aunque la tarea es ampliar la unidad del sentido comprendido, en círculos concéntricos"*.¹¹

Los argumentos anteriores dan cuenta de una discusión filosófica que se materializa en el desarrollo histórico de la contabilidad como disciplina, proceso en el cual se



han alternado los enfoques explicativos y comprensivos como eje de la construcción teórica. Aunque el llamado a los autores citados está limitado por el espacio -y su tratamiento por el autor no es lo mercedamente detallado- hay que reconocer que su relación con el ámbito de lo contable es tan evidente como prevaleciente.

Categoría Evaluativa

La natural consecuencia de los procesos de interpretación, explicación y comprensión, es la evaluación, y si bien en la categoría interpretativa del control se empezaba a perfilar con claridad la naturaleza controladora de la contabilidad, la verdadera acción en este sentido, es producto de la aparición de un nuevo elemento que se incorpora a la discusión: la evaluación, la cual obliga la asignación de juicios sobre los objetos a partir de los elementos dados por las categorías perceptiva, descriptiva e interpretativa del control, que ya fueron esbozadas.

La evaluación como proceso de control, está directamente relacionada con la verificación, y ésta, con la afirmación o negación de enunciados en el campo del conocimiento, para lo cual resultaría necesaria una visita a las diversas posiciones de pensamiento sobre verificación y verificabilidad, en las que seguramente habrá argumentos "duros" y "blandos" enfrentados en la rigurosidad empírica¹² de los procesos. Atendiendo a ello, quizá fuera más conveniente hablar de validez, aunque esto implique incorporar en el debate, un enfoque netamente sociológico que actúe como criterio de demarcación para determinar la validez de un enunciado en función del enunciado mismo, del

individuo y del contexto, producto de los intereses de una sociedad y sus condiciones.

Para no alejar el interés de este documento de la categoría evaluativa del control, se obviará la revisión de enfoques de pensamiento en cuanto a la verificación y se centrará en la acción evaluativa, pero teniendo en cuenta que la relación es recurrente y que algunos elementos de la verificación tienen que hacer parte de la discusión sobre evaluación.

Dicho ésto, es necesario que se entienda la evaluación como un proceso complejo que lleva implícito algunos procesos internos tales como la medición, la valoración objetiva y la corrección, de los cuales se tratará a continuación. La evaluación como categoría de la racionalidad controladora, opera entonces, a través de la revisión intencional que un sujeto hace de un objeto representado, en directa relación con un estado previo que permanece fijo como criterio de juicio.

Cabe aclarar que aunque cualquier evaluación se mueva en el campo de la representación¹³, es decir, la correspondencia que pueda establecer un evaluador entre un estado posterior (*resultado o hecho a evaluar*) y otro anterior (*objetivo*) que actúa como parámetro, lo esencial es entender que la racionalidad controladora representa una realidad (*contenido representacional*) mediante una imagen o un conjunto de ellas (*medio representacional*) y que es el juicio evaluativo, el que determina una forma de causalidad entre ambas -quizás lejana a la idea de semejanza- con el propósito de satisfacer un interés fijado

previamente.

Es el interés, el elemento que trae a la discusión la idea de validación, la cual como se dijo antes, se tomará como una aproximación a la de verificación, advirtiendo que en rigor no se pueden subsumir, dadas las diferencias esenciales¹⁴ que encierran los dos conceptos. La validación actúa como objetivo de la evaluación y en ésta debe identificarse una conjunción de la razón y la voluntad, que actúan a través de pruebas y evidencias sobre un hecho u objeto, a fin de que sea tomada una decisión (*elección*) que dará por válido (*verdadero*) o no válido (*falso*) un enunciado o un hecho sobre el cual se ha formulado el enunciado.

Con respecto a los hechos evaluados, puede decirse que a menudo ofrecen algunas pruebas de validez cuando presentan evidencia inmediata y criterio de verdad (prueba de validez por sí mismos) o evidencia mediata (prueba de validez a través de otro hecho) a la manera propuesta por Hüsserl para saldar las diferencias sobre la evidencia en las pruebas empíricas.

Cuando se asume el hecho contable como objeto de evaluación, hay necesidad de precisar la importancia que en ese aspecto adquiere el *medio representacional* de dicha realidad contable, es decir, el papel de la cuenta y los mecanismos metodológicos que operan al interior de la contabilidad, pues son esos mecanismos, dispuestos a manera de normas, los que determinan el parámetro de operabilidad de la representación contable. Si bien el objetivo puede ser ajeno a la representación como tal, las normas precisan el parámetro sobre el cual la representación puede ser



evaluada, lo que equivale a decir, que el grado de objetividad de las normas contables determina la racionalidad de la evaluación ejecutada sobre el hecho contable como tal.

En un estadio meramente operativo, el registro puede asumirse como el procedimiento contable más simple para ser evaluado, y aún así, las normas determinan la validez del registro o su inconveniencia con arreglo a fines. Pero más allá del simple registro; la liquidación de cuentas, la consolidación de informes, el análisis financiero -y sobre todo la auditoría- operaciones todas ellas inscritas en los procesos de medición, valoración y control de la riqueza, pueden ser y de hecho lo son, objetos de evaluación contable, como un ejemplo *in situ* de la forma como actúa la racionalidad controladora en la categoría evaluativa.

Categoría Conmutativa

La permanente confusión del concepto de control con el de evaluación, se debe fundamentalmente a la preponderancia de este último en las aplicaciones del primero. Los esquemas reglados, las estructuras y los órdenes son, en últimas, imágenes del parámetro que fija las condiciones de la evaluación, pues se erigen en referente inicial para el examen de resultados en cualquier proceso evaluativo de control.

Como ya se dijera antes, el control evaluativo motiva aceptaciones plenas de la realidad examinada, aceptaciones parciales o incluso rechazos, sobre los cuales sobreviene un ajuste que sirve para igualar las ventajas y desventajas en todas las relaciones. Este es pues, el origen de los cambios en cualquier situación evaluada y es precisa-

mente la esencia de la categoría conmutativa del control, que permite provocar mutaciones en una situación con arreglo a los fines previstos, en observancia de un interés que prefija una situación deseada.

Esta categoría prevé que todo cambio en una situación evaluada deba ser una vía de retorno al origen, es decir, un proceso de normalización en el que las alteraciones detectadas por la función evaluativa sean eliminadas mediante los ajustes que resulten pertinentes para devolver la situación a su estado de normalidad inicial, la cual se presupone aceptada y deseable.

De esta manera se entiende que la racionalidad controladora (disciplina contable) activa un arsenal de herramientas que permiten instalar instrumentos conmutativos en la información contable, a fin de conservar la racionalidad de la misma en función de los objetivos señalados. La idea de conmutación contable incorpora en la discusión, la figura de la autoridad, como una manifestación del poder, que de manera autónoma puede incidir en las situaciones y sus consecuencias. Todo tipo de ajuste contable será entonces un instrumento de conmutación que actúa sobre una información previamente evaluada como susceptible de intervención.

Se infiere por lo anterior, que para instalar mecanismos de conmutación en la información contable, habrá necesidad de poseer la autoridad suficiente para hacerlo y asumir los resultados que tal acción determine en el estado de la información intervenida. No obstante lo anterior, es importante anotar que no todos los mecanismos conmutativos permiten reconstruir la situación original, lo

cual puede ser una limitante si con posterioridad al ajuste se descubre que el mecanismo de conmutación ha sido utilizado en forma inadecuada, o lo que resulta peor: que su uso no era necesario ni pertinente. La capacidad reconstructiva de los instrumentos conmutativos, es un tema que ocupará la reflexión que debe darse en torno a la categoría genética del control, la cual se abordará más adelante.

Así como la auditoría es la rama de la disciplina contable que con mayor claridad ha identificado los mecanismos de evaluación de la información, la fiscalización ha sido el campo de desarrollo de los haceres instrumentales conmutativos en todos sus niveles. A la luz de la legislación de los estados, la fiscalización ha creado figuras que toman diversas nomenclaturas, que no siempre incorporan diferencias sustanciales, y por el contrario, conservan buena parte de su esencialidad y todo su carácter teleológico. Acaso podría hablarse de diferencias marcadas en los niveles de autoridad y responsabilidad, en figuras tales como la contraloría, la revisoría fiscal, la interventoría de cuentas y la censura de las mismas, cuyas potestades dependen sustancialmente del estatuto jurídico al que responden en función de las necesidades específicas para las cuales fueron creadas.

Poderes tales como la inducción de decisiones, la capacidad de censura, la potestad de denuncia, el derecho de veto y algunos niveles considerables de coadministración, son claros ejemplos de los instrumentos de poder que amparan la conmutatividad del control de la contabilidad en el plano del hacer profesional, en diversos países.

En este punto del discurso, puede



inferirse que las categorías inferiores o iniciales del control contable determinan acciones primarias en el hacer profesional, las cuales se ejecutan a través del uso de instrumentos, artefactos y procedimientos para cuya operacionalización no se requieren especiales condiciones intelectuales (niveles de abstracción); mientras que las categorías superiores o finales, implican actividades especializadas y usos instrumentales más refinados, que a su vez requieren capacidades y aptitudes cognitivas de más alto nivel.

Categoría Genética

Quizás como un estadio superior de la racionalidad controladora, aparecen la creación y recreación del control, cuyos mecanismos retroalimentan los procesos anteriores, a fin de perfeccionar un enfoque sistémico en el cual las categorías -como ya se ha visto- incorporan diversas interrelaciones que determinan la integralidad misma del control. Lo anterior sirve, en primera instancia, para eliminar definitivamente la tendencia a reducir el control a su categoría evaluativa, y en segundo término, para evidenciar la sistemicidad del control (ver figura 1) en el contexto del saber y del hacer contables.

A lo largo del proceso de control, van surgiendo elementos, factores y situaciones contingentes, que deben ser considerados en la racionalización de los hechos objeto de control. Puede ocurrir que los objetivos propuestos inicialmente no hayan previsto situaciones complejas y por tal razón, la racionalización estará mediada por factores contextuales que interfieren el proceso mismo.

* * *

"El dominio de la acción es muy aleatorio, muy incierto. Nos impone una conciencia muy aguda de los elementos aleatorios, las derivas, las bifurcaciones, y nos impone la reflexión sobre la complejidad misma".

Edgar Morin.

La autoevaluación permite determinar la consistencia misma del control en cuanto al diseño del sistema que se observa, pero adicionalmente, permite proyectar las correcciones necesarias para optimizar la funcionalidad del mismo. En estos casos, la función de control, emanada de la racionalidad controladora, obligará un desplazamiento del interés hacia dichos factores, lo cual puede ser una distracción en el protocolo del sistema o en el mejor de los casos, una oportunidad de creación y diseño para quien tiene a cargo la operación del sistema objeto de control.

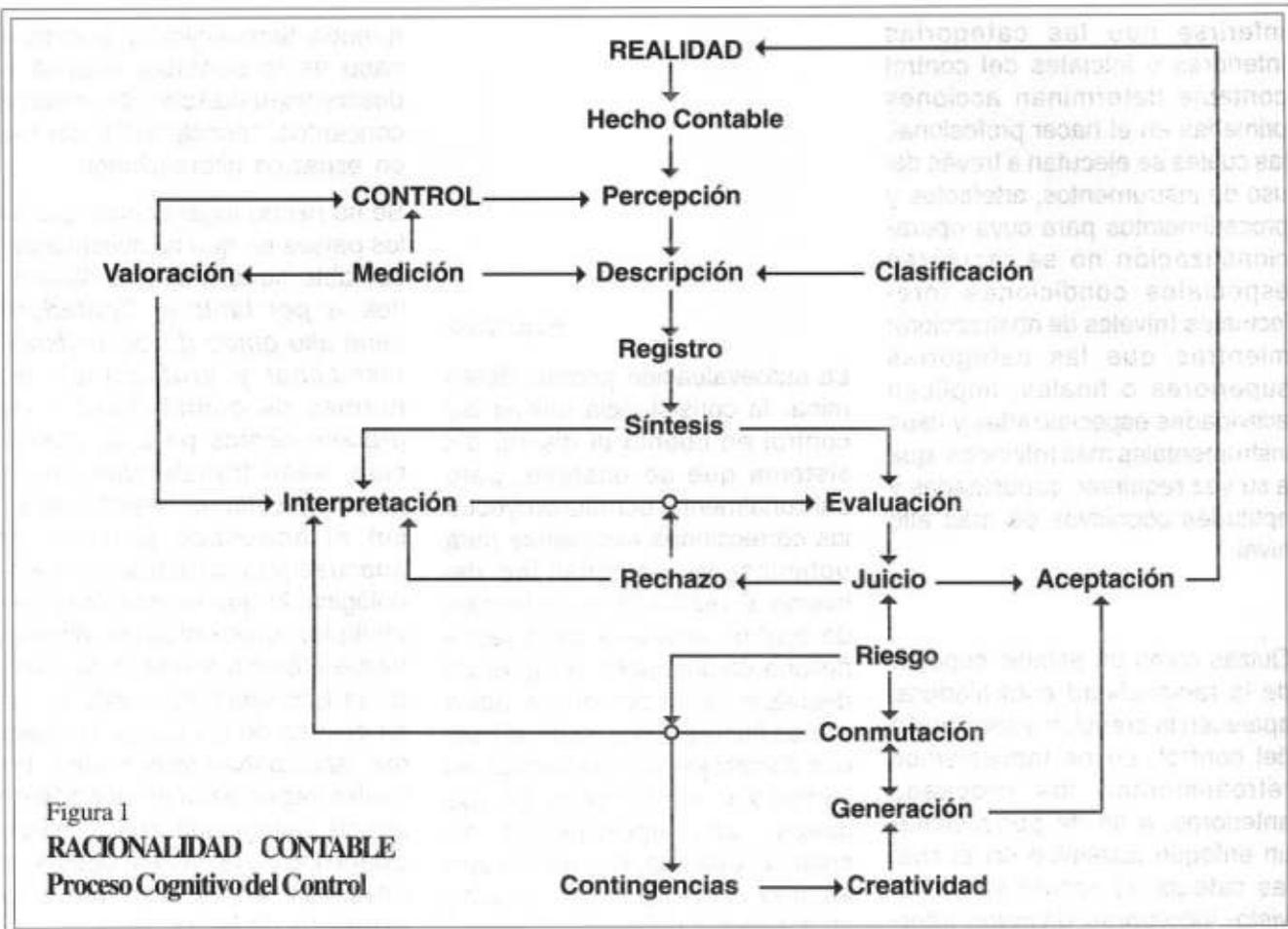
Si se parte de los mecanismos estrictamente cognitivos, las operaciones de generación se producen mediante la activación ejercida por el interés sobre las zonas cerebrales de creatividad, las cuales obligan el examen de la situación referida para ubicar las falencias y caracterizar las necesidades de ajuste, luego de lo cual se despliegan los procesos metódicos que delinearán las alternativas más apropiadas para cada caso. En este aspecto debe destacarse que la categoría genética del control profundiza en la esencia misma del cambio, en el espacio de lo particular, y responde a necesidades específicas, lo cual reafirma la precaución que debe tenerse en la aplicación de controles que no han sido diseñados para los casos en los cuales se insertan (trans-

ferencia tecnológica) y que en el caso de lo contable explica la descontextualización de muchos conceptos, "principios" y normas en espacios diferenciados.

Se ha hecho lugar común que en los países en que la investigación contable tiene mínimos desarrollos -y por tanto la Contaduría tiene alto grado de dependencia disciplinal y profesional- las normas de contabilidad y los procedimientos para su aplicación, sean transferidos desde países y culturas hegemónicas, sin el adecuado proceso de adecuación conceptual y metodológica, lo que ha permitido que múltiples elementos de diversa índole entren a actuar en perjuicio de la funcionalidad contable. Tal es el caso de los juicios de valor que acompañan toda norma, los cuales deben estar en relación de directa causalidad con la intencionalidad de la misma, pues a tal intención es que se debe la existencia de la norma.

Cuando la valoración subjetiva original de la norma no corresponde con el contexto en el cual se aplica, surge un conflicto entre la norma, como instrumento jurídico de coerción, y la realidad, que presenta otras esencias ajenas a esa jurisdicción, lo cual evidencia que "el problema de los juicios de valor no es ya su exclusión del campo del saber, sino... su correcta concreción, especificación y formulación explícita"¹⁵ en obediencia a la racionalidad controladora de la contabilidad y a los contextos diferenciados en los cuales opera.

En la funcionalidad genética del control operan por lo menos tres tipos de reproducción (generación), los cuales se distinguen entre sí, por los mecanismos (gens) que intervienen en cada proceso: podrá hablarse de un



control genético por *transformación*, en la medida en que el control nuevo es producto de un agente externo, que determina cambios formales (gen funcional) en la situación de origen; un control genético por *derivación sustancial*, cuando el nuevo control es una reproducción del modelo preexistente, ajustada por un agente, y no varían su esencia ni su funcionalidad (gen sistémico); y un control genético por *emanación modal*, cuando un agente produce a partir de la situación preexistente, una forma de control completamente nueva, (gen estructural) cuya esencia material y su comportamiento funcional son diferentes a los del modelo.

En términos de lo contable, puede afirmarse que los tres tipos de control genético antes referenciados, surgen y se aplican a

objetos de control (información, sistemas, procesos) en atención al grado de desviación funcional que cada uno de estos elementos presenta en un lapso determinado, con respecto a los estándares del modelo.

Lo anterior justifica que los controles genéticos por emanación modal sean el resultado de procesos y sistemas de información que operan en total entropía con los referentes originales del mismo sistema, es decir, que en nada contribuyen al logro de sus objetivos primarios. Por exclusión, puede decirse que los controles genéticos por transformación, corresponden a situaciones en las que la disfuncionalidad contable es mínima o cuando más, moderada, y en tal caso, aplica un ajuste procedimental que no alcanza a inferir trastornos

sustanciales en el sistema de información.

Si bien el análisis de los procesos contables es un ejercicio de la disciplina contable que se alindera con las competencias del diseño, la ingeniería y la investigación de operaciones, lo cierto es que el estudio mismo de la información y sus procesos de generación, transmisión y reelaboración, es el campo de estudio de la cibernética, en la cual la contabilidad empieza a hacer significativos avances, de la mano de destacados investigadores tanto en el contexto internacional como a nivel local. La discusión misma sobre los procesos deberá estar mediada por la de los sistemas y ésta a su vez por la de los modelos¹⁶, lo que en últimas llevaría la discusión al campo de la teoría contable, el cual por su amplitud,



resulta complejo abordar en este espacio.

Debe quedar claro entonces que, en atención a la argumentación aquí planteada, toda función contable es *-en esencia-* una función de control sobre el hecho contable a través de la información; y que tal función corresponde a un complejo proceso de racionalización, que se desarrolla, evoluciona y se transforma, en atención a las características del hecho contable mismo.

El hecho contable como tal, será la manifestación coherente de una acción en un segmento de la realidad, cuyas características sólo pueden ser definidas de manera comprensible, desde la misma disciplina contable, aunque de hecho, pueda ser caracterizado por otras disciplinas, para fines que les son pertinentes. Esto explica que el hecho contable pueda ser considerado a la vez como un hecho económico o un hecho social, o incluso jurídico; y que en consecuencia, el espacio, los elementos y las condiciones en las que se desarrolla el hecho contable configuren la idea de ente contable; el cual a su vez, podrá ser descrito como ente económico, ente jurídico o en cualquier otra nomenclatura, dependiendo del enfoque disciplinal desde el cual se aborde una discusión en tal sentido.

Cabe señalar que lo esbozado hasta aquí, constituye, *grosso modo*, una discusión taxonómica acerca de la idea de control en su esencia conceptual, y que hay necesidad de hacer consideraciones contextuales acerca del mismo, lo cual implica definir la direccionalidad del control y precisar la naturaleza de las aplicaciones del control en función de los contextos diferenciados en los cuales se instala. La

anterior advertencia constituye el tránsito del concepto "puro" de control al de sus derivaciones más conocidas y tratadas por otros autores colombianos, como son el control social (D. Ariza, 1990, 1993, M. Machado, 1994) el cual ha hecho una reconstrucción histórico-cultural sin precedentes; el control económico (E. Gracia, 1995, 1997) que viene desarrollando un valioso discurso en torno a los procesos de producción, distribución y acumulación de la riqueza, que incluyen ya abordajes al control económico ambiental; el control contable (J.A. Lara, 1992; H. Alvarez, 1997), como aplicación intrínseca del concepto a los procesos de intercambio empresarial e intersectorial; el control fiscal (R. Franco, 1992, 1995, 1998) y en este último aspecto, todas las ramificaciones que han surgido como producto de los recientes desarrollos de la Contabilidad Pública.

En el campo de las aplicaciones derivadas del concepto mismo de control, no se hará ninguna discusión en este espacio, por resultar indispensable la visita a los autores antes referenciados, quienes en cada caso, se erigen como autoridades de la materia incluso a nivel internacional.

Otros interrogantes

Más allá de la discusión sobre el control y el hecho contable, prevalece una preocupación por la forma racional en la que estos dos elementos interactúan con otros factores y entre ellos mismos, lo cual no es más, que una discusión sobre el método, la metodología, y la necesidad vital de que una disciplina en progreso científico como la contabilidad, desarrolle o adopte un método en directa causalidad con su propio objeto de estudio. Esta discusión, de la cual se han ocupado en las últimas décadas diversos autores

colombianos y otros tantos extranjeros desde variados enfoques teóricos, es una polémica de fondo acerca del progreso científico de la contabilidad en la que, necesariamente, surgirán las diversas teorías sobre el crecimiento de las ciencias, a partir de los objetos que estudian.

En ese sentido, un método es objetivo, cuando su forma y su aplicación resultan apropiadas al objeto de conocimiento que se pretende comprender. Esto constituye la base del concepto de objetividad *-frecuentemente confundido con el de imparcialidad de juicio, en virtud de una marcada concepción idealista del concepto-* y es por ello que objeto y método conforman una relación de estrecha complementariedad en el mundo del pensamiento y de la ciencia, que no es ajena al mundo de la contabilidad y sus fenómenos particulares.

Si bien es cierto que no hay mayor discusión sobre la naturaleza social de la contabilidad, dado su origen como forma de control social y su quehacer controlador sobre productos sociales (riqueza), subsiste una disyunción acerca del método apropiado para el estudio de sí misma, y aquí se genera una amplia discusión sobre la pertinencia de los métodos de las ciencias sociales cuando se trata de estudiar fenómenos que están mediados por consideraciones "técnicas" (medición, comparación, valoración cuantitativa, descripción estadística) que tienen estrecha familiaridad con las metodologías de las ciencias naturales.

Aunque buena parte de la discusión podría quedar cerrada de plano, si se atiende la idea de Popper de que las ciencias naturales y las ciencias sociales, a



pesar de sus diferencias de esencia, utilizan para su desarrollo teórico, los mismos métodos; a tiempo que propone una analogía entre explicación, predicción y experimentación, por cuanto "en ciencia siempre nos ocupamos de explicaciones, de predicciones y de experimentaciones, y... el método para experimentar las hipótesis es siempre el mismo"¹⁷. De una ley universal se deduce un pronóstico que se compara con el resultado de la observación (experimentación) a fin de determinar la corroboración de la hipótesis (no como prueba final) o por el contrario, la refutación o falsación de la misma. Lo anterior plantea quizás una dinámica en la que se inscribe, según Popper, toda la actividad científica y que sólo difiere en términos del interés que el investigador le ponga a cada proceso, pues es en ello, donde reside la naturaleza de lo explicativo, lo predictivo y lo experimental.

Teniendo en cuenta que este es un tema de largo alcance, conviene que su abordaje se haga con el debido rigor, y en consecuencia, la exposición de sus detalles será objeto de una próxima reflexión, pues el interés inmerso en este documento no ha sido otro que el de iniciar un debate acerca del concepto de control, y lo que se ha querido exponer es solamente, la naturaleza cognitiva del control, su estructura taxonómica, y su consustancialidad con la disciplina contable, en un primer esfuerzo por sustentar el concepto mismo de control, como objeto de estudio de la contabilidad.

La validación de esta propuesta es un proceso que está en manos de la comunidad académica y es de ella de quien vendrá la crítica, como un necesario aliciente para

este esfuerzo que ha intentado llamar su atención.



Citas y Notas

1. **LOPEZ de SA.,** Antonio. "Autonomía y Calidad Científica de la Contabilidad" *En:* Revista Facultad de Contaduría Pública No. 17 Universidad Autónoma de Bucaramanga. Bucaramanga, Colombia, pág. 4.
2. Un examen detallado de la visión de Fabio Besta sobre el control como objeto de los estudios contables aparece en su obra cumbre "La Ragioneria" editada en 3 volúmenes por Villardi en Milán (1922) donde el maestro italiano desarrolla todo su discurso acerca de la necesidad histórica y filosófica del control social sobre la riqueza patrimonial, aunque se percibe en él, una marcada influencia de la administración.
3. Además de las conceptualizaciones hechas por CCINCO, de la mano de D. Ariza y R. Franco, es interesante considerar la propuesta de Luis Antonio González (1993) quien define el control como "una serie de pautas ordenadas tendientes a interiorizar comportamientos cuyo objetivo final es garantizar la persistencia de los mismos a nivel físico y de mecanismos sociales (la jurisprudencia, la política, la economía...) los cuales son fruto de una actitud reflexiva sobre la praxis cotidiana y vienen a constituir normas y leyes a cumplir sin forma de admitir discusión, a nivel de imposiciones" concepto en el cual es evidente la idea de control como proceso, aunque no entra a definir la naturaleza esencial del mismo.
4. **CHOMSKY.,** Noam. El Conocimiento del Lenguaje, su Naturaleza, Origen y Uso. 2ª ed. esp., 1994, Edit. Altaya, Barcelona. p.148
5. **FOUCAULT.,** Michel. Las Palabras y las Cosas. 22ª ed. esp., 1993. Siglo XXI Editores, Méjico, D.F. p.58-60
6. Véase al respecto, "Los Trabajos



de George Berkeley" editado por Luce y Jessup, Tomo I Notebook B, p. 301, 362, 378 y Notebook A p.673. Un argumento más empiricista puede verse en "Matière et Mémoire" de Bergson, donde se concibe la percepción, bien como un proceso cognitivo activo, pero más como un proceso de construcción de respuestas (representaciones) múltiples a estímulos dados desde el objeto percibido.

7. Esta relación entre la descripción y la comprensión es detalladamente descrita como fenómeno psíquico-social por Husserl y mejor aún por Dilthey, quienes superan en su obra, la noción meramente positiva de la descripción que antes ponderaran las ciencias naturales.

8. **ROSENTHAL M., M y IUDIN P.** F. "Diccionario Filosófico". Ediciones Nacionales, Santafé de Bogotá, D.C., 1994. p.245

9. No obstante que se asuma la interpretación como esencia de la hermenéutica, debe recordarse la advertencia de Dilthey en el sentido de que la hermenéutica no es solo una mera técnica auxiliar para el estudio de la historia de la literatura y, en general, de las ciencias del espíritu; es un método igualmente alejado de la arbitrariedad interpretativa romántica y de la reducción naturalista, que permite fundamentar la validez universal de la interpretación histórica.

10. Una amplia disertación sobre la relación Explicación-Interpretación-Comprensión y sus implicaciones en el desarrollo teórico de las ciencias sociales y naturales, puede ser revisada en la edición en español (Barcelona: Alianza; Buenos Aires: Amorrortu;) de: **STEGMÜLLER.,** Wolfgang. Probleme und Resultate der Wissenschafts Theorie und Analytischen Philosophie. Vol. 1 Studienausgaben, Berlín, Heidelberg. New York, Springer 1969., aunque es necesario advertir que el Verstehen no puede considerarse un método de

verificación y por tanto, éste no puede garantizar la presunción de veracidad. Quizás ésto baste para decir que la comprensión hermenéutica no garantiza la racionalidad verificadora de las hipótesis, aunque resulte válida y pertinente para la producción de conocimientos.

11. **GADAMER.,** Hans George. "Von Zirkel des Verstehen" En: Festschrift M. Heidegger zum 70. Geburtstag, Pfullingen. Neske, 1959. p. 24

12. La idea "dura" de verificabilidad, propuesta por el neopositivismo plantearía que sólo tienen sentido los enunciados que puedan ser contrastados y verificados empíricamente, lo cual choca con las argumentaciones de algunos teóricos que agencian una visión cultural de la contabilidad, mediada por las valoraciones sociales y las construcciones simbólicas que han emergido a lo largo del desarrollo histórico de la disciplina. Esta nueva visión encuentra abrigo en la propuesta de Alfred J. Ayer, quien postula la verificación "ampliada" a través de una verificabilidad correlacional, donde un enunciado puede no ser verificable de manera directa, pero puede estar en relación de causalidad con otra que sí ostenta tal capacidad. Esta postura "blanda" sería una razón válida para explicar el desarrollo de las pruebas correlacionales de control que cimentaron la verificabilidad empírica de la información contable a través de la auditoría.

13. Teniendo en cuenta que este documento se soporta en un enfoque cognitivo, conviene revisar un interesante discurso acerca de la representación y sus desarrollos en la cognición, en: **PERNER.,** Josef. "Comprender la Mente Representacional" 1ª ed. esp. Barcelona: Ed. Paidós Ibérica, 1994., el cual hace un cuidadoso estudio sobre el tema con autorizada experiencia en la psicología cognitiva.

14. Hablar de verificabilidad en

Contabilidad, como podría ser el interés de este documento, llevaría a una vieja discusión sobre la significación de los enunciados bajo la idea de verificación (ver 12), la cual viene siendo atacada incluso desde el Círculo de Viena y otros pensadores (Schlick, Ayer, Ewing, Von Mises, Carnap, Reichenbach, Ryle) y ello no aportaría mucho a la claridad sobre la validez de los enunciados contables.

15. **TUA P.,** Jorge. Principios y Normas de Contabilidad. 1a. ed. AECA, Madrid, 1988. p. 348

16. En el campo de la conceptualización básica, y quizás en una aproximación muy estructuralista -y por lo tanto didáctica- conviene revisar las propuestas metodológicas de estos conceptos en **YUREN C.,** María Teresa. "Leyes, Teorías y Modelos". 2ª ed. Méjico, D.F.: Ed. Trillas, 1978

17. **POPPER.,** Karl R. "La Unidad de Método" En: **MARDONES.,** José María. Filosofía de las Ciencias Humanas y Sociales. 1ª. edición, Ed. Anthropos, 1991. Barcelona. p.91





BIBLIOGRAFIA

1. **ADORNO**, Theodor W. "La Lógica de la Descomposición" Ed. Altaya-Rosés, Barcelona, 1994.
2. **CHOMSKY**., Noam. El Conocimiento del Lenguaje, su Naturaleza, Origen y Uso. 2ª ed. esp., Edit. Altaya, Barcelona, 1994
3. **FEYERABEND**, Paul K. "Contra el Método. Esquema de una Teoría Anarquista del Conocimiento" 3a. ed. Ed. Orbis-Hispamérica, Buenos Aires, 1984
4. **FERRATER MORA**., José. "Diccionario de Filosofía" 1ª edición, 10ª reimp. Alianza Editorial, Madrid, 1997
5. **FOUCAULT**., Michel. Las Palabras y las Cosas. 22ª ed. esp., Siglo XXI Editores, Méjico, D.F., 1993
6. ----- "Arqueología del Saber" 6a. ed. Siglo XXI Ed. Méjico D.F., 1979
7. **FRANCO R.**, Rafael A. "Reflexiones Contables" 1a. ed. Tipografía Atenas, Armenia (Col.) 1984
8. ----- "Contabilidad Integral" 3a. ed. Investigar Editores, Pereira, 1998
9. **GADAMER**., Hans George. "Von Zirkel des Verstehen" En: Festschrift M. Heidegger zum 70. Geburtstag, Pfullingen. Neske, 1959. Traducción Libre
10. **GORSKY D.**, P. et. al. "Lógica" 1a. ed. Ed. Grijalbo, Méjico D.F., 1970
11. **GRACIA L.**, Edgar. "El Control Económico en el Marco de la Producción, la Distribución y el Consumo" En: Ponencias. XII Congreso Colombiano de Contadores Públicos. Colegio Colombiano de Contadores Públicos, Barranquilla, 1995
11. **KANT**, Inmanuel. "Crítica de la Razón Pura" Ed. Universales, Santafé de Bogotá, D.C., 1984
12. **KUHN S.**, Thomas. "La Estructura de las Revoluciones Científicas". 1a. ed. 2a. reimp. Fondo de Cultura Económica, Santafé de Bogotá, D.C., 1994
13. **MORIN**., Edgar. Introducción al Pensamiento Complejo. 1ª ed. esp. Ed. Gedisa, Barcelona, 1996
14. **PERNER**., Josef. "Comprender la Mente Representacional" 1ª ed. esp. Barcelona: Ed. Paidós Ibérica, 1994.
15. **ROSENTHAL M.**, M et. al. "Diccionario Filosófico". Ediciones Nacionales, Santafé de Bogotá, D.C., 1994
16. **TUA P.**, Jorge. Principios y Normas de Contabilidad. 1a. ed. AECA, Madrid, 1988.
17. **YUREN C.**, María Teresa. Leyes, Teorías y Modelos. 2ª edición, Edit. Trillas, Méjico, D.F., 1978

