La Urdimbre del Quipus

Primera Parte

Elementos para un Abordaje Crítico al Objeto de Estudio de la Contabilidad

HECTOR J. SARMIENTO R.

Cualquier revisión inmediata sobre el desarrollo de la contabilidad y la investigación contable en Colombia, habrá de situarse en forma paralela, al desarrollo de la contabilidad, como conocimiento inmerso en un ambiente de sujeción económino-normativa; y al de la Contaduría Pública, como hacer social y profesión liberal de incipiente vuelo en este país.

Esta reflexión no pretende desconocer el trabajo y los logros de quienes han estado al frente de la exploración conceptual de la contabilidad en etapas anteriores, pero en aras de caracterizar una época, es necesario decir que a partir de los años setenta se inició un movimiento académico de importantes proyecciones en el medio contable colombiano, el cual merece ser referenciado a la luz de sus logros y la permanencia de los mismos en el contexto de la profesión y del saber.

La transferencia tecnológica, entendida en lo contable como el traslado de un saber -sin adecuación- a las condiciones específicas de un medio ajeno al que le dio vida, ha sido uno de los elementos preponderantes del desarrollo de la contabilidad en Colombia durante más de medio siglo, lo cual ha dejado una huella indeleble en la conciencia de muchos contadores y estudiantes, quienes han tenido la idea fija de que la contabilidad, por haber estado siempre sujeta al vaivén de la normatividad estatal, no puede ser objeto de cuestionamientos y replanteamientos de carácter teórico.

De esta manera se entronizó entre la comunidad profesional y académica, la imagen de la contabilidad como un contenido de conocimiento estático y pragmático, que giraría siempre en torno a la evolución de la economía y el derecho, cuyas manifestaciones, por demás caprichosas, han dado timón a la vida republicana de países como Colombia, de distinta forma: la primera en función de las relaciones económicas internacionales en las últimas etapas del capitalismo occidental y el segundo, en función de la "vida alegre" con que se ha sostenido el establecimiento político nacional. Lo anterior no pretende ubicar un desprecio disciplinal por el derecho y la economía, pues

es claro que su aporte a la formación y desarrollo de la cultura mundial, es invaluable; la reflexión apunta es, a ubicar sus manifestaciones y construcciones prácticas en nuestro medio, como elementos determinantes de la estática económica y social de este país con respecto a otros, donde el derecho y la economía han sido pilares fundamentales de su desarrollo y progreso

Retomando la reflexión desde lo contable, no es de extrañar entonces que hasta 1970, la contabilidad en Colombia tuviera cuando más, las funciones de dar registro a hechos económicos con la perspectiva -casi servil- de ofrecer informes como base para la toma de decisiones de una gerencia criolla estancada en el localismo de la contemplación subdesarrollista; y de rendir cuenta de utilidades a un Estado paquidérmico y alcabalero, olvidado de la cuestión social y ajeno a los retos del desarrollo nacional planificado sobre la base de la equidad social y el liderazgo hemisférico.

Aquí hay necesidad de pensar si el "estado del arte" de la contabilidad ha cambiado o si talvez se mantienen las condiciones que se han anunciado como historia superada y ésto obliga a dejar en vilo la discusión de si la investigación contabe ha hecho -o no- aportes significativos a la disciplina.

Teniendo como válida la precaria situación conceptual argumentada anteriormente, la contabilidad no pasaba de ser hace un cuarto de siglo, un conocimiento intuitivo de limitado alcance, que urgía de una recontextualización a la luz de las nuevas tendencias del pensamiento económico, las cuales habían conducido ya en Europa, a repensar el capitalismo en función del estructuralismo y a plantear la contabilidad como otra expresión de la realidad, que por presentar algunas posibilidades de crecimiento conceptual, podría ser objeto de investigación teórica. La tarea de involucrar la investigación en el ghetto conceptual de la contabilidad no fue, ni ha sido, una tarea fácil, pues a este planteamiento se han opuesto infinidad de intereses y argumentos, que van desde la protección de técnicas que favorecen la visión patrimonialista de la producción y el consumo, hasta la "acusación" de que la contabilidad no pasa de ser una simple técnica de registro y que como tal debe circunscribir su desarrollo a la instrumentalidad mecánica.

De la posibilidad verificada de que la contabilidad pudiera ir más allá de las opiniones tecnicistas, surgieron poco a poco las primeras manifestaciones de carácter teórico-científico sobre la naturaleza y los elementos de la contabilidad y se dio inicio a la reflexión académica sobre este cuerpo de conocimiento. En este punto es preciso decir que la Universidad no puede reclamar para sí el mérito de haber iniciado o conducido el estudio de la contabilidad como conocimiento suceptible de cientificidad, pues hasta entonces ella sólo se ocupaba de la reproducción de las técnicas y procedimientos aplicables a las prácticas contables y fueron los gremios en Estados Unidos y luego en Colombia y otros países latinoamericanos, -y desde diferentes ópticas- los que se dieron a la tarea de iniciar estos desarrollos.

En los últimos años la Universidad se ha cuestionado seriamente sobre su papel histórico de cuna y nicho del conocimiento y es sólo en esta década que ha empezado a generalizarse la producción y la investigación contable en las universidades, especialmente cuando ha comprobado que los logros de gremios y estudiantes, ante los que tuvo una posición escéptica, han superado el examen de los eventos académicos más exigentes. No hay que olvidar tampoco que al menos en Colombia, el aporte de los pioneros de este enfoque "cientifista" (antes estudiantes y líderes gremiales y ahora docentes y académicos), ha sido de-

terminante en algunos virajes asumidos por muchas universidades con respecto a la contabilidad y la investigación contable.

Desde la Optica Normativa.

Antes de abrir cualquier discusión, es conveniente señalar que ya en Estados Unidos se estaba trabajando desde tiempo atrás (1932-1965) en la estructuración de la contabilidad como una discplina práctica cuyo desarrollo se fundamentaba en la generalización de procedimientos que daban solución a problemas específicos y por tanto se planteaba como un continuo movimiento de conceptos y reglas surgidos del mundo de los negocios y aplicados a la cotidianidad, los cuales resultaba prudente compilar para otorgarles la categoría de norma y hacerlos de obligatorio uso y aceptación.

Lo anterior, que en el medio latino podría implicar una tarea gigantesca de regulación jurídica, se entiende fácilmente como posible en el medio anglosajón, si se recuerda que el derecho norteamericano, derivado del británico, tiene un fundamento consuetudinario y pragmático que permite uniformar las prácticas de uso corriente y asumirlas como norma jurídica por el simple pero elemental proceso de legitimación del acuerdo social, mejor conocido en lo contable como ***general aceptación.***

El surgimiento y difusión de los "principios" de contabilidad en todo el mundo, abrió desde finales de los años sesenta, la posibilidad de encasillar a la contabilidad en el reducto normativo de los países y sujetar su desarrollo a la discusión parlamentaria o gremial, y en la mayoría de los casos, al vaivén de los intereses económicos y políticos dominantes en cada nación.

Este enfoque, desprovisto de cientificidad, se ha mantenido y ha permitido que la contabilidad sea considerada materia de legislación múltiple, como si el conocimiento, la ciencia y las manifestaciones de la realidad, se desarrollaran y evolucionaran por decreto.

Sin pretender hacer trinchera en la óptica positivista de las ciencias, este documento intenta reflexionar sobre el enfoque teórico de la contabilidad, y ubica su desarrollo y sus posibilidades científicas, en abierta contraposición a los criterios de las normas jurídicas, por considerarlas arbitrarias frente a los procesos cognoscitivos y poco cercanas al mundo de la ciencia.

Por otra Visión del Saber.

La idea de que la contabilidad pudiera ser suceptible de cientificidad, empezó a tomar fuerza entre los contables a partir de la concepción de ella como una representación de la realidad económica, expresada a través de la información y el papel del conocimiento contable como agente transformador de esa realidad, a través de las decisiones.

Aquí surge en primera instancia, la necesidad de ubicar el conocimiento como el proceso racional mediante el cual el sujeto interactúa con el objeto, lo cual no es otra cosa que la continua relación de encuentro e intercambio entre el hombre y el medio; aunque considerando que el conocimiento, por su naturaleza evolutiva, es un proceso de proposiciones y contradicciones entrelazadas en la tarea de trascender el análisis y ubicar la esencia de la realidad y los fenómenos.

Visto de esta manera, los elementos de la contabilidad, ubicados en el mundo exterior, pueden convertirse en elementos del conocimiento, cuando entran en la órbita de la actividad humana y permiten que sean estudiados en sus propiedades y transformados en función de los propósitos del hombre. Este último aspecto, relacionado con los propósitos del hombre como fin de la actividad contable, ha empezado ha ser cuestionado por quienes nos hemos aproximado a la posible articulación de lo contable con lo ambiental,

relación por demás compleja que plantea un interrogante básico en torno a la cuestión metodológica, pues se discute cada vez con mayor nivel de argumentación, que si la contabilidad pretende abordar la naturaleza, hay necesidad de reconceptualizar el esquema metodológico de la primera, pues es claro que la segunda sólo puede ser "dominada" cuando se le obedece.

Lo anterior implica que aún no está disponible, un catálogo metodológico uniforme para tratar la problemática ambiental desde lo contable, pues buena parte de nuestra construcción teórica para abordar el estudio de la contabilidad, se sustenta en la afirmación de la naturaleza social de ésta disciplina y por tanto sus desarrollos obedecen a las premisas metodológicas de las ciencias sociales, mientras cualquier abordaje al esquema ambiental se hará necesariamente desde las normas metodológicas de las ciencias naturales.

Cuando la necesidad social de estudiar el ambiente desde la perspectiva económica -*e incluso jurídica*- se enfrenta a las barreras conceptuales y metodológicas de las ciencias naturales, surge el cuestionamiento sobre el tipo de investigación que puede resolver los problemas que plantea este objeto específico de estudio y sobre el tipo de validación que resulta pertinente para examinar sus resultados.

El proceso de conocimiento, como factor de aproximación, e interacción transformadora, descrito alguna vez en lo contable por Rafael Franco[1], y antes -en la generalidad- por otros autores clásicos, posibilita que la contabilidad trascienda el espacio de lo sensorial *(conocimiento a través de los sentidos)* y se ubique en el de lo racional *(conocimiento a través de la abstracción)* generando con ello, un cuerpo de conocimiento básico, suceptible de desarrollos teóricos a partir de la investigación.

Si se asume cierta rigurosidad en lo metódico, el proceso de desarrollo del conocimiento contable se encuentra aquí con su principal obstáculo: ubicar y definir los elementos propios del conocimiento científico dentro del contexto de sus propiedades. En otra tendencia, el conocimiento contable podrá desarrollarse empíricamente por la permanente interacción del hombre con los fenómenos de lo contable, la acumulación de hechos y el reflejo de los mismos en la práctica, lo cual implica que baste la observación y la descripción para reproducir estos hechos en procura de solucionar los problemas del saber contable; pero desde la visión teórica, se insistirá en que la contabilidad y todas las disciplinas que le son conexas, pueden avanzar en su desarrollo científico a partir de la reflexión epistemológica-metodológica, y la investigación apriorística.

De los Elementos Científicos de la Contabilidad.

El Objeto de Estudio.

Algunos autores han propuesto una arquitectura del conocimiento científico *(ver fig. 1)* que ubica el nacimiento de una ciencia, en la definición validada de un ***objeto*** específico de estudio, sobre el cual se formulan algunos ***postulados***, los cuales por su morfología conceptual, pueden ubicarse en las categorías de ***axiomas*** (reconocidos aunque no suceptibles de demostración) y ***teoremas*** (demostrables al interior de su propio espacio conceptual); los que a su vez permiten por la contrastación de proposiciones, la formulación y validación de ***principios***. Aquí emerge a la discusión, el planteamiento sobre los *"principios de contabilidad generalmente aceptados"*, los cuales verían destrozada su afamada nomenclatura y buena parte de la conceptualización que los acompaña, por cuanto es

1. **FRANCO** R. Rafael. "Reflexiones Contables". pp. 51..72, 1a. ed. Lit. Atenas, Armenia, 1984

claro que ellos carecen por completo de este modelo racional arquitectónico.

Al analizar las características de la ciencia y su presencia en el conocimiento contable, y sin caer en el positivismo rayano, es válido expresar que la contabilidad carece de la mayoría de ellas, pero también lo es, afirmar que mediante un proceso racional de búsqueda, es posible construir esta estructura conceptual de carácter científico y dinamizar sus elementos en procura de un desarrollo teórico.

Podría pensarse que *"ningún objeto aparece como mera facticidad. La inmediatez aparece mediada por los conceptos, aunque no pueda diluirse en ellos. El lenguaje, como muestra cualquier diccionario... como sale a la luz cuando es aprendido como lengua extranjera, rodea los objetos con palabras indefinibles que remiten las unas a las otras en círculo"*[2], lo cual no deja de ser válido, aunque deja latente la necesidad de trascender la sobreviviente óptica nominalista y encauzar la discusión en un enfoque más sustancial, que Adorno podría calificar como marcadamente positivista.

También es poderable la posición diametralmente

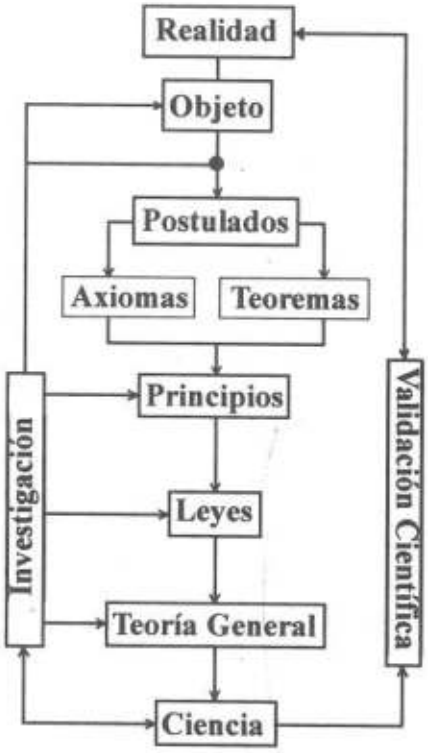

Figura 1

opuesta a la rigurosidad, la cual argumentará que la ciencia no puede asumir las reglas metodológicas bajo un esquema exegético ya que esta sujeción *"está viciada, puesto que el intento por fortalecer las reglas levantará indudablemente barreras a lo que los hombres podrían haber sido (o hecho) y reducirá la humanidad incrementando las cualificaciones profesionales"*[3], lo que aplica para afirmar que la contabilidad debería construir su esquema de cientificidad libremente y a partir de los procesos sociales y culturales en los cuales está inscrita y ésto sumará en favor del desarrollo empírico de la disciplina,

La objetividad, es decir, la remisión del pensamiento a un objeto de estudio definido, es -en todo caso- el primer elemento a identificar en este proceso de búsqueda, es el tema central de esta discusión y es también el primer motivo de discrepancia entre los estudiosos de la contabilidad.

En la ya manida discusión sobre el objeto de estudio de la contabilidad, se han registrado como posibilidades válidas, la utilidad, el costo, la riqueza, la información, las organizaciones, el control, y hasta el dinero.

La discusión ha aportado algunos criterios bastante claros con respecto a la mayoría de estos elementos y su relación de esencia con la contabilidad. Estos criterios pueden resumirse un poco de manera arbitraria, así:

Poderoso caballero es Don Dinero.

Partiendo desde la concepción mercantilista del **dinero** como eje de la actividad económica, se presumió que éste debía serlo también de la contabilidad, por ser ella el instrumento que vehicula el movimiento de aquel. Lo anterior es comprensible si se ubica la concepción positiva del mercantilismo rena-

2. **ADORNO** Theodor W. Lógica de la Descomposición. Ed. Altaya - Rosés, Barcelona, 1994. pág. 48

3. **FEYERABEND** Paul K. Contra el Método. Esquema de una Teoría Anarquista del Conocimiento. Ed. Orbis-Hyspamérica, Buenos Aires, 1984. pág. 122

centista, que objetivó en el dinero, como patrón socialmente reconocido de valor, la representación de la riqueza, lo cual abre una discusión sobre el origen del dinero, el cual resulta bastante posterior al de la contabilidad, especialmente si se recuerda que la contabilidad surge desde el momento en que lo hace la necesidad de controlar la propiedad material, evento que se pierde en el recuerdo de la historia.

Se ha descartado el dinero como objeto de estudio de la contabilidad, por no ser más que una representación física de un valor y no alcanzar siquiera a representar con solvencia a la riqueza, pues el dinero está sujeto a perder esta representatividad socialmente legitimada, ante fenómenos como la devaluación, e incluso se ha pensado que el dinero puede llegar a desaparecer, pues existen otras formas de valor monetario que lo excluyen del marco referencial de la riqueza de las naciones.

Pretender la capacidad del dinero de objetivar la contabilidad, es un argumento "medieval" que con facilidad adquiere tintes románticos, en un momento en que la evolución de las relaciones económicas ha llevado al mundo a reinterpretar el papel del dinero, a crear mecanismos de unificación de patrones monetarios y a considerar la posibilidad de eliminar su presencia del mercado.

Lo que nada cuesta...

El **costo**, que durante mucho tiempo ha estado en boga por representar la parte no sustituíble del valor de la producción, se ha visto seriamente cuestionado como objeto de estudio de la contabilidadpor su tendencia a ser desplazado del interés prioritario de algunos procesos económicos, de los cuales se ocupa la contabilidad con más frecuencia de lo que piensan los defensores de su teoría.

La importancia del costo en la contabilidad, se mantuvo inamovible mientras lo estuvo el interés prioritario de los propietarios por determinar la razonabilidad de la relación inversión-beneficio desde la perspectiva de la minimización de costos, lo cual empezó a ser repensado cuando el mercado ubicó la calidad de la producción y el posicionamiento de marca, como elementos fundamentales de la competencia.

Este nuevo concepto, venido a cuento bajo las alas de las metodologías administrativas de Calidad Total, tiene de cierta forma, la intencionalidad de favorecer la concepción japonesa del producto, amparada en el bajo costo de sus procesos productivos, los cuales al ser universalizados obligarían al occidente industrializado, a revertir sus esquemas de costeo y con ello a racionalizar el papel de la contabilidad en ese contexto; aunque no debe desconocerse la importancia del costo como factor de composición de medios y fines de la producción en todo el mundo.

Dicho así, el costo no constituiría la esencia de la contabilidad moderna, aunque conservaría su preponderancia en los procesos económicos más tradicionales y en algunos esquemas teóricos que pretenden el conservatismo productivo. Su importancia como posible objeto de estudio de la contabilidad, ha decaído, como lo ha venido haciendo la sociedad industrial que lo ubicó recién inaugurado el siglo XIX -junto con la utilidad- como elemento básico de la economía occidental.

Hay que dejar muy en claro que el costo, como factor esencial de la producción, no podrá desaparecer de ninguna discusión sobre la contabilidad, pero también aclarar que su papel como posible objeto de estudio de ella, se viene desplazando, empujado por la importancia de otros factores que recogen su esencia y sitúan el conocimiento contable en una esfera de interés más general, que apunta hacia objetivos que trascienden incluso el espacio de lo productivo y lo económico.

La Utilidad.

Quizá pueda asumirse que el autor insiste incansablemente en la necesidad de ubicar un esquema que se adhiera indefectiblemente a la arquitectura de conocimiento científico que se ilustró anteriormente, pero más que eso, lo que pretendo es señalar la importancia de abordar esta posibilidad como una estrategia válida para aportar a la construcción de una Teoría General, que necesariamente debe elaborarse con base en los más rigurosos parámetros de reflexión epistémica, si pretendemos solventar la capacidad de la contabilidad de explicarse a sí misma.

Este planteamiento, a fuerza de parecer rígido, encuentra algunos referentes válidos como Richard Mattessich, quien argumenta que ha sido el interés particular de las tendencias del pensamiento contable, lo que ha impedido la validación universal de un objeto de estudio, olvidando que *"si las múltiples partes y piezas de nuestra disciplina pueden mantenerse juntas e integradas, la contabilidad como disciplina académica sobrevivirá, si no, podrá disolverse y ser absorbida por otros campos próximos"*, lo cual califica como una postura de apoyo a la formulación de una teoría general de la contabilidad, que requiere sin duda, de una estructura científica validable en cualquier escenario académico y que parta de la búsqueda racional de un objeto de estudio específico para ese saber general.

Uno de los conceptos más sólidos en cuanto al objeto de estudio de la contabilidad ha sido el de **utilidad**, al punto de haber generado un paradigma conceptual en torno al cual giró -y se pretende que aún gira, según algunos expertos- la contabilidad, su teoría y su práctica.

Cualquier discusión sobre este tema, deberá apropiar el concepto moderno de utilidad, el cual aún no acaba de definirse, por la movilidad que caracteriza al capitalismo de fin de siglo, pero que aún considera que la utilidad debe situarse como el beneficio económico resultante de la relación material costo de producción-precio de mercado, la cual, por más arbitraria que parezca, mantiene su vigencia pragmática, por lo menos en la mayoría de las relaciones de mercado. Esta utilidad así descrita, ubicaría necesariamente el vínculo entre el costo, como manifestación expresa de la inversión de los propietarios, y el precio, como expresión monetaria de oferta de los bienes puestos en el mercado, concepto que seguiría matriculado en la escuela de la economía vernácula.

El paradigma de la utilidad, se ha visto estrechamente ligado a la concepción de la riqueza como objeto de estudio de la contabilidad, la cual también ha empezado a ser repensada aunque de distinta manera, pues hay necesidad de ubicar la riqueza bajo un concepto único, que aún bajo el enfrentamiento teórico capitalismo-socialismo, encuentre una expresión global, que satisfaga con suficiencia, enfoques teóricos de la economía, tan dispares como los enunciados.

El replanteamiento implícito en la reflexión cuestionadora, surge en atención a que se ha planteado la riqueza como un estado económico de las unidades productivas que no encuentra una expresión global, pues ella tiene diferentes acepciones dependiendo del ambiente socioeconómico en el cual se considere, lo cual dejaría en duda el concepto de universalidad del objeto de estudio de la contabilidad.

En la actualidad se han dado interesantes planteamientos que apuntan a desvirtuar la permanencia del paradigma de la utilidad, sustentando que ella sólo es posible en un esquema macroeconómico de propiedad privada, lo cual además de ser cierto, implicaría que en un sistema macroeconómico en el que no exista la propiedad privada, y por lo tanto tampoco la utilidad, la contabilidad no existiría.

* * *

Por más atrevido que parezca este planteamiento, hay necesidad de abordarlo con seriedad y si resulta exigible, hacer un paralelo con las ciencias naturales, donde la supresión -aún hipotética- del objeto de estudio de una disciplina, determina, por sustracción de materia, la desaparición la disciplina científica como tal.

La explicación de esta propuesta puede apoyarse en las relaciones de causalidad entre el conocimiento y los elementos que lo conforman y que encuentran en Kant una argumentación en términos de que *"la lógica trascendental... tiene una diversidad de elementos sensibles apriori que le presenta la estética trascendental, para servir de materia a los conceptos puros del entendimiento y sin los cuales, carecería la lógica de contenido, siendo por consiguiente, completamente vacía"* [4].

Visto así, se entiende que la lógica, como doctrina de la abstracción, ofrece a la disciplina científica, diversas formas de objetivación, las cuales no pueden considerarse en existencia aislada, sino en relación de causalidad con la disciplina misma.

Quizás el argumento anterior se apoye también en el clásico postulado aristotélico de la causalidad esencial nula a partir de la sustitución matemática de los elementos de la relación, la cual se interpreta fácilmente en la siguiente expresión:

Si ***a*** es un factor *(objeto de estudio)* en relación de causa esencial sobre un elemento ***b*** *(cuerpo de conocimiento científico)* que contiene a ***a*** y que conforman un todo ***c*** *(disciplina científica)*, puede decirse que si **a** desaparace *(es igual a cero)*, entonces ***b*** adquiere una categoría insustancial, lo que lo ubica a ***c*** como un conocimiento sin esencia alguna.

$$a \gg b$$

$$a + b = c$$

$$\text{si} \quad a = 0 \quad \gg \quad b = 0$$

$$a + b = 0 \quad \gg \quad c = 0$$

Esto se hace evidente al analizar la existencia de la contabilidad en el sistema económico socialista (b), donde la ausencia de capital privado y de utilidad (a), -en el sentido más amplio de la acepción- durante más de setenta años, no fue óbice para el desarrollo de la contabilidad (c) y su práctica, la cual ha continuado fiel a la teoría socialista, aunque incluya en muchos países, algunos ajustes metodológicos y prácticos, propios de las necesidades que impone el proceso de transición de la economía de planificación centralizada a las estructuras de la economía de mercado

La Sangre de las Organizaciones.

Al declinar la importancia de la sociedad industrial, que había mantenido durante muchos años el esquema de las fronteras ideológicas y la lucha de las potencias, la conciencia universal empezó a evolucionar hacia una sociedad de **organizaciones** empresariales y bloques económicos, donde lo más importante es la estructura funcional, la administración eficiente de grandes cantidades de información y el trabajo del hombre; y donde no hay más campo de batalla que el mercado.

En medio de este panorama surgió la idea de la *Organización* como objeto de estudio de la contabilidad, amparado quizás en el concepto de la integralidad de la empresa como eje de la actividad contable, pues es de suponer que es en la organización donde se produce la necesidad del hecho contable y por ésto es ella la que soporta la existencia y la dinámica de la contabilidad.

A este planteamiento se han empezado a contraponer otros criterios que argumentan algunas limitantes del postulado *"organizacional"* como son el hecho de que la

4. **KANT**, Inmanuel. "La Crítica de la Razón Pura", Vol. I p.221 Ed. Universales, Santafé de Bogotá, 1984

organización es concebida en ese paradigma como un sistema aislado que produce información en función de sus necesidades y sus obligaciones -argumento que quizás tenga más problemas de interpretación, que de esencia epistémica- pero que no da cuenta de los hechos de la realidad circundante y *"formula una ruptura entre la contabilidad de la empresa y la contabilidad del Estado, planteándolas como disciplinas independientes"* [5]

Aunque el siguiente sea un argumento más formal que esencial, hay que considerar la reacción de los teóricos norteamericanos de la administración moderna, que han esgrimido el celo de la sociología de las profesiones, para reclamar desde la producción bibliográfica de su disciplina, que el concepto y la figura de "organización" constituye el eje de su desarrollo y que por tanto se erige en objeto de estudio de la administración, aún por encima de lo que consideren como organización otras disciplinas como la economía y la contabilidad.

Lo anterior ameritaría una discusión más amplia en torno a la pertinencia de los argumentos y a la sustancialidad de las aseveraciones de cada comunidad académica, pero es comprensible que se presente la diferencia, en atención al arraigado papel de los administradores en la cultura norteamericana, una cultura de poderosas corporaciones que constituyen de suyo, un poder tan cercano a la academia como al Estado y que en función de esta consideración, representan en su conjunto, un elemento de vital importancia para la sobrevivencia del capitalismo occidental. No obstante y si se considera el argumento de la sustitución de los elementos de causalidad antes expuesto, puede pensarse que esta propuesta no superaría el examen de la causalidad nula y podría perder fuerza dentro del discurso epistemológico de la contabilidad.

Quien tiene la Información...

En la actual coyuntura y de frente al tercer milenio, la economía mundial y las relaciones internacionales han sufrido tales cambios, que bien se puede hablar del paulatino surgimiento de una sociedad postindustrial y por lo tanto postcapitalista, donde la atención está centrada en la producción, administración y utilización de datos pertinentes para el funcionamiento de un aparato productivo que requiere de ingentes cantidades de **información** para atender las necesidades de un mercado exigente y globalizado.

Este es el espectro de la vida de fines de siglo y en él se ubica la contabilidad como una disciplina encargada de producir, administrar y suministrar información para múltiples usuarios y en diversos niveles de relativa complejidad.

La información, para efectos de ser considerada como objeto de estudio de la contabilidad, tiene evidentemente una concepción más amplia que la que ofrecían otros elementos antes citados, pues ésta trasciende las organizaciones y su actividad -lo cual trasciende a su vez los conceptos de dinero, costo, utilidad y talvez el de riqueza- y se ubica en un espacio multifuncional donde se ocupa de todo cuanto ocurre en torno a la actividad humana, e incluso, en torno a la interacción de las comunidades y el medio natural.

De cierta manera la información se constituye hoy en una dimensión del grado de organización de un sistema, de suerte que actuaría en una relación matemática inversa con el concepto de entropía, lo que a su vez, reubicaría a la información como un concepto nuclear de la cibernética, que necesitaría definir claramente su relación de causalidad esencial directa con la disciplina contable.

Aquí es necesario ubicar la naturaleza de la información dentro del esquema de lo útil,

5. FRANCO R. Rafael. Op. cit. p. 65.

es decir, del beneficio potencial que la información genera en un sistema y que puede dar a los usuarios para cubrir sus necesidades. Esto implica la identificación de los usuarios en función del interés de los mismos y de esa identificación surge como natural producto, el planteamiento según el cual la información -contable o de cualquier tipo- tiene una direccionalidad que apunta a favorecer los intereses del usuario para el cual se produce.

Esta idea induce a pensar que la contabilidad no puede ser un conocimiento neutral y que como consecuencia de ello, está al servicio del aparato productivo en el cual se inscriben su existencia y su dinámica. No es necio pensar entonces que la contabilidad tiene un sustrato ideológico que ha permitido el surgimiento de las diversas escuelas de pensamiento contable, y de ellas, el nacimiento de los gremios, que agencian los "postulados" de cada tendencia.

Es precisamente de aquí, de donde ha surgido la naturaleza de la investigación empírica en contabilidad, que atrevidamente resumiría como motivada en un cambio de enfoque en el uso de la información contable, que centra su atención en la importancia de los estados financieros para la toma de decisiones y que por tanto privilegia el concepto de contabilidad financiera sobre los demás componentes del conocimiento contable. *"...las últimas décadas han presenciado una clara evolución en el enfoque de los propósitos y objetivos de los estados financieros, al sustituírse o al menos complementarse el objetivo medición del beneficio por el de suministro de información útil al usuario"* [6] Este enfoque ha permitido que desde la educación contable y la praxis, se dé como cosa juzgada, que la contabilidad es esencialmente un saber empírico que pierde sustancialidad por fuera de la permanente contrastación de sus enunciados con la vida práctica, lo cual ha traído como obvia consecuencia la concepción parcializada y utilitarista de un saber, que es en esencia mucho más complejo.

Dentro del esquema del conocimiento contable tradicional, se ha entronizado la concepción de la contabilidad como servidora de los intereses del capitalismo occidental, bajo la protección del Estado, lo que integra en una unidad conceptual, las diferentes esferas del saber y del hacer contables, en los que la información actúa a manera de eje conductor del trabajo del hombre, las organizaciones y el Estado. En este esquema, se destacan algunos elementos "necesarios" para la existencia misma de la contabilidad, como son *"un régimen social y una estructura de Estado que respete y proteja los derechos de la propiedad privada"* [7], los cuales ponen de manifiesto el sesgo que desde su concepción tiene la contabilidad en el capitalismo.

Lo anterior plantea la posibilidad de que la contabilidad considere en una sola órbita, la función individual, la empresarial y la estatal, como parte de un macrosistema cuyos elementos interactúan permanente produciendo información multivalorativa que abarca la explotación, la producción, el intercambio, la gestión, la proyección social y hasta el impacto ambiental de la actividad humana.

Al igual que se ha planteado la riqueza como objeto de estudio de la economía para sustrerla, con un muy argumentado discurso, de la órbita de acción de la contabilidad, han surgido algunos planteamientos en torno a que la información sería con mayor propiedad, objeto de estudio

---

6. **TUA** P., Jorge. "Algunas implicaciones del Paradigma de Utilidad en la Disciplina Contable" En: Rev. Contaduría N° 16. p.19. Universidad de Antioquia, Medellín, 1990

7. **GRADY** Paul. "Inventario de Principios de Contabilidad" p.34 Instituto Mejicano de Contadores Públicos, Méjico D.F., 1977

de las disciplinas informáticas tales como la ingeniería administrativa, la cibernética e incluso la robótica, aunque el paradigma de la información se defiende argumentando que en estas disciplinas la información deriva su importancia no de la esencia epistémica del concepto, sino del sustento físico (flujos organizacionales, circuitos, microchips, electrodos y conductores) y que sin él, ella no tiene valor, mientras que en el campo de lo contable la información es válida y funcional como tal, independientemente del sustento físico que la contenga.

Todo bajo Control!

Avances teóricos más recientes, postulan el **control** como objeto de estudio de la contabilidad, lo que implica una ubicación conceptual de este elemento dentro del contexto de la economía, la sociología, la administración y otras disciplinas, que en su conjunto, determinan la sustancialidad de esta propuesta.

Si se entiende que la contabilidad como saber, se funcionaliza en la medición, valoración, registro y regulación de la actividad económica humana y en la relación dada entre el hombre y el ambiente; es inferible que la contabilidad se constituye por derecho propio, en una racionalidad controladora de esa actividad y esas relaciones, lo cual califica para situar su esencia, como objeto de estudio de la disciplina contable.

No obstante lo racional de este planteamiento, subsiste la necesidad de contextualizar el control en la órbita de la actividad económica humana y es precisamente ante este reto, que surge la determinación del hombre y la sociedad como agentes controladores, lo que lleva a pensar el control, como *"el proceso inteligente-sistemático surgido de la evolución socioeconómica de los pueblos, cuya esencia es la racionalización integral de los elementos y factores sociales y funcionales, en los cuales se inscribe la actividad humana, y orientado a la protección del interés general"*.[8] En este contexto, el control aparece como una posibilidad individual y una construcción social que pretende integrar en una órbita única, otras propuestas conceptuales anteriormente referenciadas.

Este planteamiento supone que el control, como actividad natural emanada de la inteligencia ética, tiene una categoría conceptual que se ubica por fuera *-y por encima-* del enfoque regulativo, ya que éste incorpora el supuesto de una adecuación de la actividad humana a las necesidades y características de un contexto social, económico y hasta político determinado, mientras el control en esencia, presupone la primacía natural del beneficio común, como eje de su propia dinámica, sin sujeción a los acuerdos regulativos emanados de la construcción jurídica, y que considera artificiales .

Dicho de otra forma, los procesos de regulación social *-de los cuales se derivan los normativos-* atienden a la idea de acción-corrección sujeta a un poder externo no necesariamente racional y legítimo, mientras los procesos de control esencial atienden a los conceptos de equidad individual, justicia social y equilibrio natural; obviamente más amplios y profundos, tanto en su naturaleza epistémica, como en su dimensionalidad conceptual.

Si se contrastan rápidamente estas ideas con los conceptos que determinan las características esenciales del conocimiento científico, habrá necesidad de llevar esta reflexión al plano de la objetividad relacional (objetividad sustentada en la racionalidad de las relaciones que establece el objeto propuesto con los elementos esenciales del conocimiento

---

8. Este concepto, construído por el autor, plantea una racionalidad natural que se explica a la luz de un sustrato ético, el cual a menudo se enfrenta a los mecanismos de regulación social o económica, que no siempre actúan en consecuencia con dicho sustrato.

científico), la cual hará exigible, un núcleo de objetivación de cada concepto propuesto, para elaborar una validación argumental de la propuesta. Aquí hay necesidad de considerar que este artículo conserva (o consevatiza?) un esquema que otros autores más matriculados con los métodos de las disciplinas sociales calificarían como un tanto rígido, lo cual abriría una discusión acerca de la pertinencia del método y las metodologías de validación en el conocimiento contable. No puede excluirse la posibilidad de que el esquema aquí presentado deba ser ampliado, por tanto cabe pensarse que la categorización de los conceptos suceptibles de considerarse como posibles objetos de estudio de la contabilidad, deban asumir patrones de ubicación como la sucesión (ordenación de series enunciativas), expresada por *"el orden de las inferencias, las implicaciones sucesivas, los razonamientos demostrativos; o el orden de las descripciones, los esquemas de generalización o de especificación progresiva a que obedecen, las distribuciones especiales que recorren; o el orden de los relatos y la manera en que los acontecimientos del tiempo se hallan repartidos en la serie lineal de los enunciados".*[9]

La perenne discusión sobre la aplicabilidad de las reglas metodológicas propias de las ciencias naturales a los fenómenos de la actividad social, revive el prurito disciplinal de los académicos, pero quizá sea prudente obviarlo aquí y retomarlo en un capítulo posterior, a fin de dar curso a la discusión central.

Visto de esta manera, el conocimiento contable, asumido como racionalidad controladora, encuentra en la riqueza, el punto de objetivación de su esencia; por tanto es válido pensar que en aras de esta reflexión, la contabilidad se ocupa disciplinalmente, del control de la riqueza de las naciones; no sin antes aclarar que el concepto de riqueza implica, en criterio del autor, *una concepción social consensuada sobre la existencia real y la posesión legítima de los objetos, elementos y factores -naturales y sociales- que determinan la integralidad de un país o una comunidad en todas sus categorías y niveles.*

A esta altura de la discusión, podría suponerse una expresa vincularidad de lo aquí expuesto, con las propuestas de Franco y de Ariza[10], las cuales centran su discurso, en ubicar *las organizaciones* -el primero- *y el control de la riqueza adscrita a la propiedad* -el segundo-, como objeto de estudio de la contabilidad. No obstante la lectura que pueda hacerse de primera mano, el autor difiere en algunos elementos, de las propuestas referenciadas, por cuanto las *organizaciones*, como objeto de estudio de la contabilidad, aún no han resuelto algunas preguntas fundamentales que (inclusive) sí ha tratado de sustanciar el concepto de información, también examinado por Franco; y en el caso del control, es evidente la adherencia del autor al núcleo del concepto, pero también debe serlo, la discrepancia en lo que respecta a la adscripción a la *propiedad* formulada por Ariza, ya que se manejan diferentes concepciones de ella, que hacen cada vez más discutible desde la óptica del autor, la necesaria vincularidad de la *propiedad* al control de la riqueza. Desde la óptica del materialismo histórico, la propiedad será un concepto inseparable del de producción, por su relación de causalidad intrínseca, que considera que los modos de producción determinan la naturaleza esencial de la propiedad y sus cambios, en

9. **FOUCAULT**, Michel. "Arquitectura del Saber" p. 92. 6a. ed. Siglo XXI Ed. Méjico D.F. 1979

10. Un importante referente para el estudio de la naturaleza del conocimiento contable, lo constituye las propuestas de Danilo Ariza B. (C-CINCO), las cuales han sido recogidas por otros autores como Tua, quien las considera fundamentales en esta discusión.

contraposición con los conceptos clásicos que ignoran el papel del trabajo en la esencia del concepto y lo remiten a la tradición de las contradicciones de clase.

Lo anterior se sustenta en la contrastación de este planteamiento de Ariza con el concepto de generalidad en el conocimiento científico, el cual exigiría la presencia de la *propiedad* en todas las esferas de manifestación del conocimiento contable y es claro que algunos elementos y recursos -especialmente naturales- no han definido ni desde lo social ni desde lo económico, su inserción en el esquema conceptual de la propiedad.

En gracia de discusión, este artículo intenta establecer un diálogo con otros académicos -que a manera de pares- promuevan una reflexión seria sobre el tema, a fin de que la contrastación y la confrontación argumental, enriquezcan esta reflexión personal que declara desde ahora abierta la discusión en estas páginas.

Negar la falibilidad de los argumentos aquí consignados, sería cerrar de antemano cualquier diálogo, y a pesar de la identidad que pueda evidenciarse en estas líneas con la escuela "controlista", persiste un planteamiento que conlleva implícitamente a que otros autores puedan revalidar las propuestas que fueron excluídas por el autor, o a desentrañar ese necesario nexo conceptual entre control, riqueza y propiedad, a fin de dimensionar en su justa medida, la posible presencia de un auténtico esquema de objetividad científica en torno al saber contable.

* * *

BIBLIOGRAFIA

1. **ADORNO,** Theodor W. "La Lógica de la Descomposición" Ed. Altaya-Rosés, Barcelona, 1994

2. **ENGELS**, Frederick. "El Origen de la Familia, la Propiedad Privada y el Estado". Ediciones Génesis, Santafé de Bogotá, D.C., 1980

3. **FEYERABEND,** Paul K. "Contra el Método. Esquema de una Teoría Anarquista del Conocimiento" 3a. ed. Ed. Orbis-Hyspamérica, Buenos Aires, 1984

4. **FOUCAULT**, Michel. "Arqueología del Saber" 6a. ed. Siglo XXI Ed. Méjico D.F., 1979

5. **FRANCO** R., Rafael A. "Reflexiones Contables" 1a. ed. Tipografía Atenas, Armenia (Col.) 1984

6. _____ ... "Contabilidad Integral" 2a. ed. Investigar Ed. Tipog. Real, Armenia (Col.) 1995

7. **FUKUYAMA**, Francis. "El Fin de la Historia y el Ultimo Hombre". 2a. ed. 4a. reimp. Planeta Ed. Santafé de Bogotá, D.C., 1992

8. **GORSKY** D., P. et. al. "Lógica" 1a. ed. Ed. Grijalbo, Méjico D.F., 1970

9. **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 (Col.) 1995

10. **KANT**, Inmanuel. "Crítica de la Razón Pura" Ed. Universales, Santafé de Bogotá, D.C., 1984

11. **KUHN** S., Thomas. "La Estructura de las Revoluciones Científicas". 1a. ed. 2a. reimp. Fondo de Cultura Económica, Santafé de Bogotá, D.C., 1994

12. **ROSENTHAL** M., M et. al. "Diccionario Filosófico". Ediciones Nacionales, Santafé de Bogotá, D.C., 1994

13. **TUA** P., Jorge. "Algunas Implicaciones del Paradigma de Utilidad en la Disciplina Contable" En: Revista Contaduría No. 16, Universidad de Antioquia, Medellín (Col.) 1990

14. **YUREN** C., María Teresa. "Leyes, Teorías y Modelos". 2a. ed. 5a. reimp. Ed. Trillas, Méjico, D.F., 1984

EL AUTOR

Héctor José

Sarmiento Ramírez

Contador Público egresado de la Corporación Universidad de Ibagué; autor de ensayos y ponencias sobre Teoría e Investigación Contable y Sistemas Organizacionales; miembro académico del Centro Colombiano de Investigaciones Contables C-CINCO Regional Noroccidental; Ex-catedrático en áreas de investigación en las Universidad de Medellín y Autónoma Latinoamericana de Medellín; catedrático del Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid de Medellín; Ex-secretario Ejecutivo Nacional del Colegio Colombiano de Contadores Públicos y Director del Centro de Investigaciones Contables de la Universidad de Manizales.