



Control, Contabilidad y Sociedad.

Un Asunto para Re-pensar

EDGAR GRACIA LÓPEZ

Abstract

This paper deals with the relationship between Accounting and Control, showing how important is to understand this conjunction as mediating between the system and the organization's context. In general, it locates the separation between accountable information, control and decision-action. This separation creates some tension in the problems of lack of confidence affecting society. Recognizing the importance of developing the theoretical aspects of accounting, it refers to the Double Entry and the notion of Account as two key components to understand the category of Control.



Introducción

El escrito plantea reflexiones sobre la relación entre el campo de la contabilidad y el control. En general destaca la importancia de concebir el control más allá de una simple apreciación tecnológica, argumentando la posibilidad de asumirlo en forma amplia en su relación con el tejido social. El artículo deja entrever la necesidad de considerar el control en el marco de una racionalidad diferenciada de la tradicional.

Hoy en día se advierten los acelerados cambios que manifiestan las organizaciones públicas- privadas y las profundas modificaciones que se suceden al interior de las disciplinas y regiones de conocimientos, las cuales descentran sus objetos de estudio para abordar el estudio de nuevas realidades desde diferentes posturas

Palabras clave: Control, sistema, entorno, informaci?, contabilidad, confianza p?lica, partida doble, cuenta.



metodológicas. Las organizaciones cambian como resultado de un entorno problemático, incidiendo en las formas como se construye y procesa el conocimiento.

Sin duda la forma como se conciben las organizaciones sociales está cambiando drásticamente. Los análisis que tenían como centro firme el capital tangible, físico, resultan limitados, dando paso a la necesidad de nuevas explicativas donde el eje del debate se deposita en lo intangible, lo inconstante, lo etéreo, lo ambiguo. En definitiva los asuntos han cambiado o están cambiando aceleradamente, insinuando nuevas perspectivas para el control social y la reconstrucción de la sociedad.

Por obra de lo científico, de los desarrollos tecnológicos y como consecuencia de las profundas diferencias sociales y económicas, las sociedades se transforman. Son tan acelerados los cambios que los referentes a partir de los cuales se examinan los problemas, están sujetos a permanentes modificaciones, insinuando que la realidad es cada vez más diferenciada, contextual y compleja.

Ante las nuevas necesidades y requerimientos del entorno, las estructuras de control social que soportaron el desarrollo de las actuales organizaciones, se quedaron obsoletas. En la práctica, las estructuras de control han resultado desfasadas de una realidad dinámica que se flexibiliza permanentemente, planteando la urgencia de incubar nuevas formas de pensamiento que las soporten, sustenten y desarrollen.

A partir de los avances de la tecnología, del desarrollo de la teoría de sistemas y lenguajes de información, la visión que se tenía de la organización social, de sus instituciones, se ha modificado con la presencia de nuevos contenidos que se adscriben a lógicas diversas de explicación sobre las formas de organizar los procesos, estructurar la información y entregar resultados, modificando drásticamente la(s) concepción (es) de Control y regulación.

El control

Generalmente cuando se habla de control, se tiene la idea de algo que se expresa en un artefacto simbólico, técnico o tecnológico que cumple funciones específicas de verificación, ajuste, prueba, corrección, evaluación. Si bien estas funciones caracterizan las aplicaciones, el control es mucho más en tanto connota la apropiación de reglas para el mantenimiento y preservación del tejido social, condicionando la acción de los sujetos.¹ Como tal, su concepción va más allá de lo estrictamente tecnológico o de la simple arquitectura que se desarrolla para efectos de constituir reglas de funcionamiento.

El control está especialmente relacionado con la teoría social, la medición y la teoría de sistemas, constituyendo un campo de conocimiento que es explicado desde posturas: filosóficas, sociales, económicas, administrativas, políticas; con visiones de mundo que le hacen portador de componentes propios de una racionalidad que subyace en la misma dinámica de los sistemas sociales y naturales.

Como campo, el control incorpora componentes de la teoría y la metodología de sistemas, constituyendo estructuras formales y de comunicación que contienen aspectos referidos a la medición y la regulación. Igual incorpora aspectos referidos

¹ Al respecto podría afirmarse que la crisis de la sociedad, señalada en los últimos tiempos como crisis de confianza, se puede caracterizar también como crisis del control. Esta crisis de control, resumiendo, se manifiesta a través de la inequidad y la falta de eficacia en el cumplimiento de funciones esenciales para el desarrollo equilibrado y sostenible de la sociedad.



a la cultura, lo simbólico, cognoscitivo, ético y social. Desde luego en los últimos tiempos las postulaciones del control se centran con preferencia en el sistema de relaciones. Hoy en día la perspectiva del control no es estática sino dinámica, asumiendo el referente demarcado por los procesos y sus relaciones como base de su constitución; se trata de una concepción que está influyendo decididamente en los referentes de análisis de los diversos subsistemas sociales, pasando del sentido determinante de estructuras al de relaciones.

Desde el punto de vista histórico, el control deviene de la misma constitución de la organización social, que en su formación, estructuración y desarrollo, ha generado simbologías, códigos, conceptos, herramientas, estructuras semióticas y comunicativas, estableciendo referentes y mediciones que en la práctica han tenido como objetivo preservar el tejido social y soportar cierto sentido latente de dominación y poder.

Por su naturaleza, el control tiene estrecha relación con el lenguaje, la comunicación y la cultura. En sentido práctico, el control proyecta lógicas que se manifiestan en: los estados, formas, atributos, reglas, diseños, que se asumen frente al dominio de las cosas y procesos. Desde luego el control, igual se ha constituido en relación con el mantenimiento de formas de poder y dominación.

Desde una perspectiva ética, el control ha estado ligado a la indispensable necesidad de protección y seguridad individual y colectiva de los miembros de una sociedad. En su esencia constitutiva, el control deviene del principio fundamental de equilibrio en la relación hombre-naturaleza-sociedad, derivando desde allí finalidades éticas, cognoscitivas, políticas y humanas. En razón de los desequilibrios existentes y las formas de dominación que se proyectan, el control se presenta adherido a concepciones éticas que en la sociedad moderna responde más a lógicas de productividad que a referentes demandados por el sentido y la condición humana.

En cualquier organización social la ausencia de controles y de restricciones es simplemente impensable, incluso puede asegurarse que las deficiencias manifiestas en el sistema de controles sociales, simbólicos, técnicos y tecnológicos, forman parte de las múltiples causas que impiden la adecuada producción y reproducción del sistema en conjunto. El desarrollo del sistema de controles sociales, en buena parte, explica el estado de desarrollo de la sociedad y la organización.

Las características y atributos que asume el control, igual se relacionan con las formas como se encuentra organizada la estructura productiva de la sociedad (nivel económico), con las formas como en su interacción se desarrollan los niveles de relación socio-política y orientación social (ética) y de las formas como se aplican los conocimientos (técnica, tecnología, ciencia, desarrollo humano). Se podría afirmar que la estructura de controles técnicos y sociales imperantes en una sociedad, manifiestan el grado de desarrollo de su sistema económico, ético-político y de conocimientos aplicados.²

Si se examina el componente económico de la organización social, éste se desarrolla en condiciones aleatorias de orden y desorden: aleatoria porque no hay certidumbre absoluta sobre las oportunidades futuras, aunque existan posibilidades, probalidades. Estas condiciones aleatorias necesitan del sistema de relaciones entre todos los componentes de la organización, que resultan unificados por la cultura y el control, generando factores de dirección, de complemento, minimizando la incertidumbre, la complejidad, aumentando la confianza, la solidaridad, reduciendo el riesgo de la decisión. Es en este sentido que el control tiene que ver con las situaciones de futuro, en el entendido que propicia las condiciones para la producción y reproducción de las mejores alternativas de decisión y acción en el marco de



la sostenibilidad. La crisis de cultura y de control que manifiestan las sociedades sin duda ha elevado los niveles de complejidad del sistema en su conjunto, en especial del orden económico; esto en razón de los profundos desequilibrios en la distribución de la riqueza.

Desde luego el sistema de controles no está desligado del contexto desde el cual se piensa y actúa. Es en razón del contexto que construye sus cualidades. Incluso, el sistema de controles visto desde la exclusividad técnica y operativa, está adherido a las versiones interesadas manifiestas en el contexto. Los intereses sociales (asociados al poder en sus diversas manifestaciones) participan activamente en la definición y operación de sus contenidos, precisando sus determinaciones, alcances, funciones, campos de aplicación, parámetros que utiliza, heurística de su desarrollo. En la práctica, solo puede entenderse el control a partir de comprender las condiciones de su uso y proyección en un contexto determinado.

Es de advertir que el control facilita la consecución de los saltos cualitativos de todo orden. Sin control no podrían existir socialmente: disposiciones y organización, tampoco las pautas del cálculo, de la previsión y del comportamiento, menos la realización de la autoridad y la producción. Sin controles no podría darse la regulación y auto-regulación del sistema, de allí la necesidad de su estudio.

Control y Sistema-Entorno

El control como estructura contiene disposiciones funcionales cualitativas y cuantitativas, que le permiten a la organización establecer el permanente diálogo consigo mismo y con el entorno. Mediante estas disposiciones fija límites, cambios, adaptaciones y transformación de la organización. El sistema de control es así, la mediación entre entorno y organización, constituyéndose en el principal de los factores de dirección social.

En términos de la relación sistema- entorno, el control se constituye en un factor de importancia, en especial porque se vigilan y regulan las condiciones de reproducción del cambio. El control como factor también es una condición necesaria para el mantenimiento del sistema en condiciones de normalidad. En la práctica, el control forma parte de la misma estructura del tejido social, participando de la cultura y proyectando sentidos de organización y auto-organización.

Según Luhmann, existe una estrecha relación entre sistema y entorno, entendiendo que el sistema se constituye y mantiene, mediante la creación y conservación de su diferencia con el entorno.³ Esta relación que se da en términos de regulación y control, garantiza la permanencia de la organización social. Igual garantiza la consecución de los saltos cualitativos del sistema social o ampliación del estado del sistema en función de temporalidades definidas. Sin el control como mediación entre sistema y entorno, la organización social no dispondría de los elementos para su mantenimiento y adaptación. Parte de la actual crisis de las organizaciones sociales tiene que ver con la interpretación del entorno.

Es importante advertir que las estructuras de control están estrechamente relacionadas con el sistema de decisiones. De hecho control y decisión es un asunto

³ La emergencia de nuevas relaciones, especialmente motivadas por los criterios de competitividad, internacionalización de las economías, globalización, ha redundado en la necesidad social de construir nuevos referentes y contenidos de control social, político y económico. Este tránsito que es cualitativo, pone de manifiesto la actual crisis que afrontan las estructuras de control.



unificado. A través de la decisión se concretizan las acciones de control, las cuales en términos de la relación medios- fines se orientan en procura de simplificar las operaciones de la organización para reducir niveles de complejidad. Tal vez, la diferenciación de las organizaciones sociales este dada por los ritmos de producción derivados de los acoplamientos entre control- decisión y acción. En los países con niveles avanzados de desarrollo es posible descubrir una mayor integración de estos tres componentes.

En la práctica, el control establece los criterios, límites, fronteras y caracterizaciones que asumen las decisiones, previniendo sobre los consecuencias y ajustando el curso de las acciones, elaborando las manifestaciones o estructuración de señales de comportamiento, posibilitando incrementos de eficiencia y eficacia en la organización y en el entorno. En este devenir de eficiencias y eficacias, el control social se convierte en un problema de cultura, comunicación y fortalecimiento del sentido de comunidad.

Al modificarse los principios de control se modifican las estructuras de comunicación y las formas de decisión. El principio de control basado en «la orden» determina para la organización jerarquías de comportamiento vertical (quien ordena y quien ejecuta). La estructura de la organización será diferente en el caso del principio de control basado en la información. A formas de decisión centralizadas le corresponden particulares principios y reglas de control, por lo general contrarias a tipos de comunicación horizontal.

Control y decisión⁴ son dos categorías que se encuentran estrechamente asociadas implicando la postulación de referentes sociales de validación y legitimación. De allí, las organizaciones deben la imperiosa necesidad por mejorar permanentemente la calidad ética de los procesos de decisión y control. En estos aspectos, el punto central tiene que ver con percibir tan concretamente como sea posible, los vínculos existentes entre control, decisión, acción y responsabilidad. Mediante el control y la decisión se regulan las relaciones de la organización con el entorno, comprendiendo cabalmente que estas son complejas.

Control y administración

Buena parte de la literatura referida desde la administración, por lo general ubica el proceso de control⁵ como posterior a las etapas de la planeación y ejecución, reconociéndolo como proceso de verificación; consistiendo en el chequeo del cumplimiento de los planes y programas previstos para alcanzar el gran objetivo final. En este sentido, su razón principal es verificar en la ejecución, el cumplimiento de los planes, programas y objetivos. Generalmente la teoría organizacional considera el control como una función o como una actividad imprescindible dentro de la gestión.⁶

Si bien la anterior consideración corresponde a una concepción donde el concepto de ciclo y actividad es tratada como una continuidad o prerequisite una de otra, en la práctica resulta limitada, pues el alcance del control va más allá de la simple

³ LUHMANN, Niklas. *Sistemas Sociales*. Barcelona: Editorial Anthropos, 1999. pág. 40-41

⁴ La identidad de un acto de decisión no se perfila, consecuentemente, sólo en la alternativa elegida, sino también contra el horizonte de otras posibilidades de entre las cuales aquella ha sido preferida (LUHMANN, Niklas. *Organización y Decisión*. Antopoiesis, Acción y Entendimiento Comunicativo. Barcelona: Editorial Anthropos, 1982. pág. 11).



consideración técnica o tecnológica. En los recientes desarrollos propuestos, el control deja de ser un instrumento de verificación y medición operativo y táctico para convertirse en un sistema de gestión estratégico.⁷ Con esta nueva cualidad, el control se hace depositario de nuevas consideraciones donde su sentido depende fuertemente de atributos demandados por el entorno.⁸

Desde una posición amplia, el control se asume desde la observancia de las acciones⁹ donde se hace presente lo decisonal e instrumental, estrechamente asociados. En esta correlación de acciones, el control como decisión involucra a los sujetos quienes son los únicos que proponen y llevan a cabo los cambios y transformaciones.

Visto desde la acción, el control pone en juego el modo como los actores ven el mundo y las formas como relacionan socialmente las diferentes manifestaciones de la vida, la naturaleza y la sociedad. De allí que resulte importante examinar con detenimiento la relación acción-control, pues le implica a la administración la elaboración de factores de sentido, objetivos y subjetivos que permiten su permanente reconstrucción. La acción está estrechamente ligada con la palabra, que se convierte en el componente mas importante de cara a las decisiones y la dirección de los procesos. La palabra le otorga sentido a las prácticas de la organización posibilitando la reflexión de los procesos, el control y la adecuación permanente de los diversos cursos de acción.

En el marco de las acciones decisonales, el control proyecta lógicas de orientación y dirección indispensables para efecto de la participación social. Desde esta consideración, las alternativas de control se depositan en los sujetos perfilando reglas para el desarrollo de las acciones instrumentales. Para efecto de los adecuados análisis de la acción- control, la información y las reglas de decisión resultan mas que vitales en la organización.

Es pertinente advertir, que el análisis de los procesos en su relación con el control y sus formas de regulación, no parten de lo abstracto. En la práctica, los análisis se abordan desde posturas metodológicas que encierran concepciones de mundo, organización y hombre. Del adecuado examen de los procesos (sociales, ambientales, políticos, económicos) dependen las correspondientes estructuras

⁵ La corriente latina y anglosajona de control estipula versiones diferenciadas del mismo, que tienen una alta incidencia sobre las formas y funciones que asume en la sociedad.

⁶ Para Fayol, por ejemplo, el control forma parte de las cinco funciones directivas básicas, las cuales, son: planeación, organización, coordinación, mandato y control. El control es así definido como la función de verificar si todo se da en conformidad con el programa adoptado, las órdenes dadas y los principios admitidos.

⁷ De acuerdo con Kaplan (1997) a través de este se realizan importantes y decisivos proceso de gestión como: 1) Aclarar y traducir o transformar la visión y la estrategia. 2) Comunicar y vincular los objetivos e indicadores estratégicos. 3) planificar, establecer objetivos y alinear las iniciativas estratégicas. 4) Aumentar el Feedback y la formación estratégica. (En: Revista Innovar N° 15, 2000. pág. 125)

⁸ La orientación estratégica relaciona la organización con su entorno, partiendo del conocimiento interno de su capacidad y ajustando la estructura organizacional para tratar de alcanzar los fines trazados.

⁹ En el campo de las prácticas de gestión (pública y privada) está adquiriendo importancia los conceptos y concepciones referidos a la acción, en el entendido que mediante su análisis se descubre la posibilidad de corregir el comportamiento y el sentido, tanto particular como colectivo



relacionales del control.¹⁰

Las estructuras relacionales del control dependen de: la naturaleza de los procesos; la identificación de sus regularidades especiales; las formas de desenvolvimiento, de los insumos que requiere; las condiciones de su desarrollo (cualitativas y cuantitativas); la historia que les acompaña y que decide muchas de las situaciones de su futuro como proceso. Del adecuado examen de los procesos depende las consideraciones epistémicas y metodológicas que lo definen, en lo general como teoría y en lo particular como aplicación.¹¹

Desde la anterior perspectiva, el control y la regulación de los procesos no obedece exclusivamente a un interés técnico de comportamiento o predicción, sino a un interés práctico (o práxico) de comprensión y a un interés emancipatorio.¹²

Desde luego un proceso debe descomponerse en sub- procesos delimitados espacial y temporalmente, descubriendo sus elementos y relaciones entre ellos; centrando la atención en sus relaciones internas podemos descubrir que conforman un sistema de red de relaciones a la que podemos denominar estructuras base para el estudio del control.

Información y Confianza Pública

Un adecuado sistema de control social requiere como base la plena identificación del sistema de red de relaciones derivadas de la información en su conjunción con la confianza pública. Se podría afirmar, que en el fortalecimiento de la democracia y de la confianza pública, la información de calidad se constituye en el principal vehículo para el afianzamiento de las instituciones. De hecho la información amplía el contenido de las decisiones reduciendo los niveles de complejidad¹³ en el sistema, permitiendo entre otros aspectos la adecuada relación de intereses (privados y públicos), la transparencia de los procesos y la legitimidad.

Tal vez, uno de los mayores problemas que enfrentan las organizaciones se puede definir como crisis de confianza (que es crisis de control), tan profunda, que afecta todos los órdenes y sectores de la sociedad. Siendo diversos los factores¹⁴ que afectan la confianza pública, la falta de información justa y objetiva, diversa y pluralista, se ha constituido en obstáculo para el desarrollo equitativo de las organizaciones, en especial para garantizar la sostenibilidad de sus procesos de largo plazo.

Es indudable que la información de calidad se constituye en elemento vital para la sociedad en tanto permite incrementar los niveles de confianza y compromiso social.¹⁵ Podría afirmarse que existe una estrecha correlación entre información,

¹⁰ Uno de los principales problemas que subsisten al momento de implementar controles, es que estos no se deducen estrictamente de la naturaleza de los procesos a los que se refieren. El impacto de tales acciones no es otro que la inoperancia de los mismos. En la mayoría de los casos se olvida, que los procesos son contextualizados y que dependiendo de condiciones específicas, exigen controles en estricta correspondencia con la naturaleza de sus desarrollos.

¹¹ Desde la teoría del control, han surgido dos inquietudes: uno, ¿se trata de una tecnología social?, o dos, ¿a partir de su concepción podrá elaborarse una teoría de la sociedad capaz de interpretar y explicar los enraizados fenómenos de desigualdad e inequidad social?

¹² VASCO C. La Teoría General de Procesos y Sistemas. Misión Ciencia, Educación y Desarrollo, 1994.pág. 389.



confianza y apertura social. Una sociedad que no logre establecer un adecuado nexo entre información pública y desarrollo social, fácilmente se convierte en una sociedad cerrada elevando sustancialmente los niveles de complejidad en todos los aspectos de la vida social y colectiva.

La falta de información o la ausencia de información estructurada y coherente, anuda los factores de desconfianza social incrementando drásticamente los niveles de riesgo e incertidumbre. Sin información social estructurada, objetiva y transparente, el tejido social resulta erosionado, máxime cuando en la práctica se lesionan los procesos de comunicación requeridos para la presencia de acuerdos. En últimas se lesionan los sistemas de control social necesarios para apalancar de las organizaciones, las relaciones con su entorno.

Por supuesto, la información pública potencia la confianza pública, la que se constituye en el punto de partida apropiado para la derivación de reglas para la conducta apropiada¹⁶ que coadyuven a materializar una sociedad igualitaria.

Mediante la información pública, se posibilita el uso de la vía comunicativa y con ello la emergencia de reglas morales universales orientadoras del interés general. Para el efecto, se hace necesario fortalecer la capacidad de apertura crítica a través del uso de la información, que permita incluso superar estructuras cosificadas que impiden la acción de los actores sociales.

Como se puede advertir, la confianza pública representa un valor importante para la sociedad, en tanto permite minimizar los riesgos normales y naturales que presentan toda clase de procesos, a la vez que fortalece el tejido social en procura de un desarrollo sostenible que potencie las relaciones hacia un ordenamiento social más justo y equitativo.

Siendo la información pública un sustrato esencial en la confianza pública, es lógico pensar que la información contable se constituya en uno de los principales canales para acceder al desarrollo. En especial, si se tiene en cuenta que la contabilidad esta estrechamente relacionada con el control de la reproducción y distribución de

¹³ La complejidad se constituye en los sistemas organizacionales como la relación entre decisiones. Estas relaciones son el primer contenido de la decisión (LUHMANN, Niklas. Op. cit, 1982. pág. 21).

¹⁴ Es frecuente- en nuestro medio— adoptar una posición de sospecha frente a hechos y valores que se presentan, sospecha que sin duda caracteriza a nuestra sociedad como una sociedad desconfiada. Desde luego, son múltiples las razones explicativas de tal actitud (incluso razones de tipo histórico) que en la práctica han contribuido a la generación y afianzamiento de referentes morales individuales (no bien entendidos), los cuales han encerrado a todo tipo de discursos y acciones en los márgenes de una racionalidad utilitaria, excluyente, superficial y poco proclive al uso de valores transcendentales que reconozcan plenamente una ética cívica (GRACIA L., Edgar. «Confianza y Riesgo» En: La Confianza un Valor para crecer. Manizales (Col.): Universidad de Manizales, 2003, p. 45).

¹⁵ Estudios han demostrado que a nivel internacional existe una relación positiva entre la confianza interpersonal y el compromiso social ($r= 0.72$). igual han demostrado que en la relación confianza y desarrollo económico, en los países con bajos niveles de ingreso per cápita son reducidos los niveles de confianza interpersonal ($r= 0.64$) y Colombia se ubica por debajo de este promedio (CUÉLLAR, M. Mercedes. «Es Perverso el Capital Social en Colombia» En: Revista Economía Colombiana N° 279, agosto de 2000 pág. 32).



la riqueza en el marco de la propiedad.

En este sentido, el desarrollo de la contabilidad en su perspectiva controladora tiene profundas implicaciones para el afianzamiento de la confianza pública. En particular considerando que los atributos de la dirección y de la decisión requieren directamente del uso y aplicación de este campo de conocimiento.

Podría afirmarse que la contabilidad se constituye en la columna vertebral de un país, máxime cuando de ella se derivan decisiones de política económica y social. Muchos de los inconvenientes que se presentan frente a la re- distribución de la riqueza, si bien son causados por la especial racionalidad del sistema que se apalanca en la aplicación de la propiedad privada, también obedece a la existencia de criterios formales y regulativos que desde la contabilidad no permiten un uso diferente de este campo de conocimiento.

Sin duda, la orientación de los esfuerzos por desarrollar la información contable, exige del debate teórico y el reconocimiento de su estado actual. Exige reconocer que el principal obstáculo que enfrenta la información pública, lo constituye una especial versión que la adscribe a una técnica o a un simple instrumento operativo de la gestión y la administración, generando rupturas que independizan el control en su relación con la decisión y la acción.

En estos aspectos, a pesar de los avances, la contabilidad adolece de propuestas y desarrollo de programas de investigación que la inserten en dinámicas orientadas a la resolución de problemas referidos desde la organización y su atributo de relación Sistema- entorno. En especial, respecto de problemáticas que por su naturaleza tienen que ver directamente con esta disciplina de conocimiento, en particular aquellas relacionadas con el control en el marco de la producción y reproducción de la riqueza material, ambiental y social.

Desde luego la contabilidad ha superado el neocontismo para adentrarse en el análisis del patrimonio de la realidad económica propiamente dicha. La misma consideración de contabilidad formal ciencia matemática¹⁷ se ha superado, para entregar nuevas aportaciones que van del controlismo de Besta a la contabilidad patrimonial de Vincenzo Masi.¹⁸ Los contenidos actuales de la contabilidad han tomado nuevas dimensiones en concepciones de circulación de la renta y agregados de riqueza; se la define como metodología científica, tecnológica y su construcción enfrenta la concepción sistémica, fundamento esencial de las disciplinas y la ciencia;¹⁹ referencias a tener en cuenta en el diseño y estudio de nuevas propuestas de información contable, entendiendo que la información está íntimamente relacionada con la teoría de la medición y el control.

Es indudable que el proceso de avance y desarrollo de la contabilidad está ligado a las condiciones de progreso y realización de la organización material de la sociedad, sin las cuales no tendría razón contemplar las enormes posibilidades de este cuerpo de conocimientos, que desde tiempos históricos ha elaborado los argumentos y principios necesarios para responder a la compleja dinámica de la organización socio- productiva.

Como lógica consecuencia de los desarrollos de la sociedad post-industrial y en especial de los avances tecnológicos, las disciplinas del conocimiento y entre ellas la contabilidad, se han visto influenciadas por visiones modernas que se caracterizan

¹⁶ LUHMANN, Niklas. Confianza. Barcelona: Editorial Anthropos, 1996. pág. 6.



por miradas cada vez más polisistémicas, integrales e interdisciplinarias. Sin duda la presencia de nuevas cualidades en el orden social ha posibilitado el desarrollo de nuevos campos de conocimiento que resultan influyentes en el desarrollo de la contabilidad.

Es indiscutible que los tiempos históricos han cambiado y en este proceso, la Contabilidad progresivamente ha venido reconociendo que no puede estar dedicada sólo al cumplimiento de aspectos legales sino que también tiene que abordar el problema de la economía, eficiencia y eficacia de los recursos en la consecución de objetivos y metas, tanto en el ámbito de la política económica macro, como a nivel del espacio micro,²⁰ situación que la impele hacia desarrollos teóricos donde se tenga en cuenta la complejidad encerrada en el mundo de lo social y ambiental.

Respecto de la contabilidad como control, mención especial merece la partida doble, que como manifestación paradigmática ha sido poco reflexionada y teorizada. Subsiste en el contexto la idea equivocada de que la partida doble es una metodología de verificación que permite establecer la identidad del debe y el haber, situación que genera en la contabilidad la presencia de obstáculos epistémicos y metodológicos.²¹

Si bien los obstáculos son resultado de una versión tecnicada de la contabilidad que responde a intereses especiales del capital, en la práctica su naturaleza la ubica en una región del conocimiento que la adscribe en el campo del denominado interés público. Desde el amplio significado otorgado por lo público, la partida doble tendría una connotación teórica especial, inicialmente derivada de explicaciones adheridas a la conformación de los Estado- Nación. Desde la perspectiva de lo público, la partida doble se constituyó en la metodología que permitió ligar la necesidad de un Estado eficiente con la eficacia del mismo.

Si bien los rasgos de apropiación de la contabilidad está indicando avances en términos de los objetivos que persigue el sistema, aún sus desarrollos no alcanzan a vincular el resultado del mismo (output) con el sistema de decisiones y acciones (relación eficiencia y eficacia). La ruptura entre información y decisión no sólo condiciona la perspectiva del uso de la contabilidad sino que indica una problemática teórica referida a su ámbito de aplicación, donde por supuesto se encuentran involucradas las estructuras cognoscitivas, marcos conceptuales, fundamentos epistémicos y por supuesto su núcleo metodológico central fundamentado en la perspectiva del control.

De allí la necesidad de profundizar sobre los desarrollos teórico- conceptuales de la partida doble en su relación con el control como mediación de la organización entre sistema y entorno, en especial tomando como referente la ruptura que se evidencia entre información - control - decisión y acción. El desarrollo de la partida doble en su versión teórica, tiene profundas implicaciones para el propósito de las eficiencias y eficacias del sistema en su conjunto.

¹⁷ Al respecto se puede consultar Teoría Económica de la Contabilidad de José María Fernández Pirla. Madrid : Ed. ICE, 1988.

¹⁸ TUA Pereda. «Evolución de Contabilidad a través de sus Definiciones». En: Revista Universidad de Antioquia. N° 13. págs. 11-73.

¹⁹ Estos desarrollos se pueden percibir en el libro Contabilidad Integral de Rafael Franco. Armenia: Investigar Editores, 1986.

²⁰ ROGER Gorostiaga Angel. «Contabilidad gubernamental y Control». En: Revista Economía Colombiana. No. 201- 202. pág. 99.



Si se analiza detenidamente la relación información-decisión, se identifica que el problema nos remite a la comunicación. Desde este plano, el desarrollo teórico de la partida doble se convierte en un asunto vital para la sociedad, máxime si se considera que la comunicación (en todos sus componentes y dimensiones) se ha convertido en un asunto esencial para la cultura, modernidad y modernización de las organizaciones e instituciones.

Tal vez el principal obstáculo de la contabilidad tenga que ver con la reducción que efectúa de los hechos, convirtiéndolos en una apariencia exclusivamente financiera y económica. De la circulación del valor, la contabilidad se queda con lo estrictamente financiero- monetario reduciendo drásticamente su campo de estudio. Este fenómeno desde luego tiene efectos sobre la información y la decisión, en tanto se observan parcelas de la realidad que resultan descontextuadas de una problemática que es total, integral y sistémica. El resultado no es otro que la pérdida de información integral en la decisión, afectando las prácticas de gestión y debilitando la perspectiva fundamental del control social.

En tanto restricción, la partida doble asume un carácter fragmentado desvirtuando la debida identidad entre el origen y las aplicaciones, que en términos formales también se expresa como: producción = consumo; identidad que desde lo público connota la relación entre las causas generadoras de la riqueza, sus eficiencias y las aplicaciones o efectos sobre la comunidad que en términos de decisión tiene que ver con el aseguramiento de los niveles de la calidad de vida de la sociedad (eficacias en el sistema).

Contabilidad y Control

Establecer los puntos nodales donde se cruzan la contabilidad y el control no resulta sencillo, máxime cuando los desarrollos teóricos de la contabilidad²² se encuentran en estado de decantación. Sin embargo, dados los desarrollos disciplinares actuales en estos campos de conocimiento, es posible establecer algunos nexos y puntos de encuentro que desde la conjunción permiten formular relaciones adecuadas.

Desde el punto de vista metodológico, la medición y la información se constituyen en dos categorías que con sus especificidades entregan elementos para comprender la estrecha relación entre contabilidad y control. Desde este plano metodológico, la medición en contabilidad tiene que ver con la construcción de reglas, que derivadas de criterios y estructuras teóricas de la valoración, se constituyen en convenciones que facilitan la confección de información estructurada, de la que depende el sistema de relaciones y decisiones.

En el plano metodológico de la contabilidad como campo de conocimiento (que incluye lo que se denomina como contabilidad pública), subsisten las mayores problemáticas a resolver. Por una parte, dada la reducción de la medición a aspectos exclusivamente cuantitativos y monetarios, y por otra, debido a la reducción de la valoración a una versión funcional, generalmente económica, que no logra una concepción definida de la riqueza y su relación con la propiedad (pública y privada), menos aún, en su relación con la cultura, el control y el desarrollo contextual y específico de las organizaciones.

²¹ Desde luego las deficiencias teóricas de la contabilidad están en relación con las deficiencias y limitaciones que presenta el sistema económico y social, en general. Podría asegurarse que a un nivel de desarrollo del modelo económico le corresponde un nivel de desarrollo de la contabilidad



En este plano se debe comprender el amplio significado encerrado en la concepción de riqueza social y sus componentes,²³ donde el capital en sus diversas versiones (capital social por ejemplo) apenas se constituye en una pequeña parcela, inmersa en el juego de relaciones.

Por supuesto, esta debilidad metodológica tiene un sustancial impacto sobre el esquema de cuentas y relaciones establecidas en los sistemas contables aplicados, en especial sobre los análisis y la función controladora de la contabilidad. En forma particular las mediciones que efectúa la contabilidad, resultan más derivadas de criterios particulares que de relaciones globales, sistémicas e integrales. En la práctica, la contabilidad resulta reducida a un simple instrumento que termina separada de las políticas y direcciones generales del sistema, desvirtuándose su potencial como racionalidad controladora.²⁴

Desde el punto de vista teórico, la valoración y su entramado de conceptos e hipótesis, conducen las formulaciones que tienen incidencia en la estructura teórica de la contabilidad. Desde la concepción de programa de investigación, las premisas de Valoración y Control, corresponderían a categorías desglosadas desde versiones teóricas referidas a la riqueza social, ambiental y cultural. De esta manera, los sistemas de cuentas y balances, explicarían integralmente el fenómeno de la riqueza y su reproducción, tanto material como social y ambiental, en sus relaciones cualitativas y cuantitativas.

Mención especial merece el concepto «cuenta», pues como tal, representa la síntesis a partir de la cual se confeccionan los atributos de la contabilidad como racionalidad controladora. A través de la cuenta y sus dinámicas se identifican los aspectos cualitativos y cuantitativos de la riqueza social y sus variaciones, consideradas en espacios y temporalidades definidas.

La cuenta representa el nervio central del control. Sin las cuentas, no se podrán reconocer los principios causales y formalizaciones teóricas (categorías) que tienen la función de explicar la formación y distribución del excedente social, planteado desde la realidad de la producción, el intercambio y el consumo.

Como puede advertirse, la compleja relación entre contabilidad y control remite a la postulación de un campo paradigmático (generalmente poco reflexionado), cuyo desarrollo tiene profundos efectos para la sociedad, en términos de la administración y el desarrollo sostenible, en especial para el afianzamiento de la información y confianza pública, la democracia y transparencia de las instituciones.

Buena parte de las explicaciones que otorga la economía sobre el funcionamiento del sistema, se derivan de los mensajes y reglas entregadas por el sistema de balances y cuentas. De hecho podría argumentarse que muchas de sus debilidades se encuentran depositadas en las limitaciones formales que presenta la contabilidad, falencias que se manifiestan en los criterios de decisión que se asumen respecto

²² Cada día es más evidente que la Contabilidad en las organizaciones ya no corresponde a la simple técnica aplicada al servicio del cálculo comercial. Progresivamente va quedando obsoleta la concepción de ganancia realizada (ingresos menos gastos) que se postula desde un enfoque de propiedad donde la organización pertenece exclusivamente a los socios o capitalistas fundadores.

²³ El sistema de cuentas nacionales enfrenta problemas de medición y de estructuración de la información, que se reconoce por la ausencia de una definición clara del significado de patrimonio social, económico y cultural.



de la orientación del modelo económico y de las políticas públicas.

Conclusión

Cuando las decisiones no se apoyan en informaciones y mediciones de calidad, en concepciones adecuadas de la riqueza social como producción y como calidad de vida, en sistemas de balances adecuados y pertinentes, en últimas se afecta la organización social, sus componentes y el sistema de controles, poniendo en riesgo el sistema en su relación con el entorno. Cuando esto sucede, socialmente se vulneran los niveles de confianza pública necesarios para disponer de una base concreta sobre la cual se realicen las gestiones y acciones de los sujetos y actores de la vida social.

Como puede advertirse, las soluciones para estrechar las relaciones entre contabilidad-control-decisión y organización, están mediadas por la investigación, comprendiendo cabalmente que los desarrollos teóricos serán aquellos que iluminen los caminos para efectos de una sociedad justa, equitativa, pluralista y con disposiciones de confianza social, adecuadas.

Resumen

El escrito se refiere a la relación entre contabilidad y control, señalando la importancia de comprender esta conjunción como mediación entre sistema y entorno de la organización. A grandes rasgos ubica el rompimiento que existe entre información contable, control y decisión— acción, ruptura que tensiona los problemas de desconfianza en la sociedad. Frente a la necesidad de desarrollar los aspectos teóricos de la contabilidad, referencia la partida doble y el concepto cuenta como dos componentes claves para comprender las categorías del control.

Bibliografía

AGLIETTA M. Regulación y crisis en el Capitalismo. 2ª edición, Madrid: Ed. Siglo XXI, 1979.

ARENDETT Hannah. «Labor, Trabajo y Acción». En: De la Historia a la Acción: Paidós, Barcelona. 1988.

CHANLAT Alain. «La Administración una Cuestión de Palabra». En Revista Tecnológica Administrativa. 1997.

CUELLAR M, Mercedes. «Es Perverso el Capital Social en Colombia». En: Revista Economía Colombiana. N. 279. Agosto de 2000.

ECHEVERRIA, Rafael. La Empresa Emergente. La Confianza y los desafíos de la Transformación. Ediciones Granica. Argentina. 2000

FRANCO R, Contabilidad Integral. Teoría y Normalización. Investigar . Colombia. 1989.

GRACIA Edgar. «Confianza y Riesgo». En: La Confianza un Valor para Crecer.

²⁴ Generalmente la sociedad, ha terminado por observar a la contabilidad en su función de simple registro e instrumento para el ejercicio de controles técnicos operativos. Si bien esta posición es válida resulta limitada al momento de implementarla socialmente como racionalidad controladora.



Universidad de Manizales. Colombia. 2003.

HOYOS Guillermo. Etica y Cultura Científica. En: Revista Universidad de San Buenaventura. Bucaramanga. 1992.

INNOVAR. Revista de la Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Colombia, N. 15, Bogotá. 2000.

JARAMILLO Rubén. Moralidad y Modernidad en Colombia. Santa fe de Bogotá. ESAP. 1988.

KAPLAN R, NORTON D. Cuadro de Mando Integral. Ediciones Gestión 2000. Barcelona. 1997.

LUHMANN Niklas. Organización y Decisión. Autopoiesis, Acción y Entendimiento Comunicativo. Editorial Anthropos, Barcelona. 1982

LUHMANN Niklas. Confianza. Editorial Anthropos. Barcelona. 1996.

LUHMANN Niklas. Sistemas Sociales. Editorial Anthropos. Barcelona. 1999.

FERNÁNDEZ PIRLA, J. M. Teoría Económica de La Contabilidad. Madrid: Ed. ICE, 1988.

ROGER G, A. «Contabilidad Gubernamental y Control». En: Revista Economía Colombiana. No 201- 202.

TUA Pereda Jorge. «Evolución De la Contabilidad a través de las Definiciones». En: Revista Universidad de Antioquia. N. 13.

VASCO C. La Teoría General de Procesos y Sistemas. Misión Ciencia, Educación y Desarrollo. 1994



*** Edgar Gracia López**

Contador Público de la Universidad Nacional de Colombia (Bogotá); Especialista en Control Total de la Calidad (Universidad del Valle); Candidato a Magíster en Gerencia del Talento Humano (Universidad de Manizales). Ha sido docente investigador en las Universidades Central y Nacional de Colombia en Bogotá y del Cauca (Popayán). Fue asesor del ICFES para la aprobación de programas académicos, coautor de los libros «Historia de la Contaduría Pública en Colombia. Siglo XX», «Del Hacer al Saber» y «La Confianza, un valor para crecer»; ex presidente de la Junta Central de Contadores Seccional Centro-Occidente; evaluador institucional del ICFES; ganador del premio Nacional de Investigación Contable 1995; Conferencista y Ponente Nacional e Internacional, articulista de numerosas publicaciones disciplinares. Actualmente es Presidente y miembro académico del Centro Colombiano de Investigaciones Contables. CCINCO y Decano de la Facultad de contaduría Pública de la Universidad de Manizales.