

La influencia de la ideología moderna en la formación de la disciplina contable: contabilidad como herramienta de control en entidades del tercer sector

Nelson Javier Dueñas

Contador Público de la Universidad Nacional de Colombia.
Profesor Asistente del Departamento de Ciencias Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Pontificia Universidad Javeriana. Accountant Halliburton LatinAmerica S.A. Miembro de GESIV (Grupo de Estudio Estandares Internacionales de Valuacion) PUJ.
Correo electrónico nduenas@javeriana.edu.co

SICI: 0123-1472(201007)11:29<493:IIMFDC>2.0.TX;2-2

Resumen En este artículo se hace una revisión del papel que desempeñó la ideología de la Modernidad que, encubierta en los entramados teóricos de la ciencia económica, contribuyó a la configuración de la contabilidad como una herramienta de control individual y organizacional. Lo anterior ha llevado a que las actuaciones de la disciplina contable se hayan dirigido ampliamente a un espectro utilitarista; lo que lo ha limitado, en cierta forma, el campo de actuación contable. No obstante, se pretende mostrar cómo, desde el trabajo específico contable en entidades del sector social, se puede contribuir a objetivos sociales que propendan por el bienestar de un mayor número de agentes inmersos en la sociedad, mediante la configuración de la contabilidad como una herramienta de control.

Palabras clave Modernidad, racionalidad, organización, control, economía.

Palabras clave descriptor Formación profesional de contadores, sector público, contabilidad, aspectos sociales.

Abstract This article reviews the role played by the ideology of modernity, which hidden in the theoretical framework of economics, has contributed to setting accounting as a tool for individual and organizational control. This has led to accounting to be a utilitarian discipline, which limits it in some ways. However, to illustrate how, from a specific job sector accounting social institutions, can contribute to social objectives which foster the welfare of a greater number of players involved in society through the setting of accounting as a control tool .

Key words Modernidad, racionalidad, organización, control, economía.

Key words plus Professional formation of accountants, Public sector – Accounting, Accounting, Social aspects.

Resumo Neste artigo se apresenta uma revisão do papel que desempenha a ideologia da Modernidade que, encoberta nos tramados teóricos da ciência econômica, contribuiu à configuração da contabilidade como ferramenta de controle individual e organizacional. Aquilo tem conduzido a que atuações da disciplina contábil tenham se dirigido amplamente a um espectro utilitarista, o que tem restringido, em alguma forma, o campo da atuação contábil. Contudo, pretende-se mostrar como, desde o trabalho específico contábil em entidades do sector social, pode-se contribuir a objetivos sociais que propendem pelo bem-estar de um número maior de agentes imersos na sociedade, mediante a configuração da contabilidade como ferramenta de controle.

Palavras-chave Modernidade, racionalidade, organização, controle, economia.

Palavras-chave descritores Formação profissional para os contabilistas, setor público, contabilidade, aspectos sociais.

I. Introducción¹

A lo largo de los decenios, la contabilidad se ha visto ampliamente influenciada por el concepto de racionalidad subyacente a la ciencia económica. Este modo de concebir los fenómenos económicos, que luego serán representados por la contabilidad, ha llevado a la disciplina contable a ser presa de la época moderna, donde imperan más los objetivos de eficiencia y productividad económica, que las metas de realiza-

1 Las ideas presentadas en este artículo son parte de una inquietud personal del autor a lo largo de su trabajo efectuado en una firma de auditoría de proyectos de cooperación internacional.

ción personal y social de los agentes inmersos en una sociedad.

Es decir, vivimos en un entorno donde el aspecto humano y diferenciador de los individuos ha sido relegado para dar paso a la economía como fin último de las actuaciones organizacionales y sociales, olvidando que la economía es, ante todo, un medio mas no un fin, para permitir la realización del hombre como ser íntegro y humano, perteneciente a un sistema social más justo y equitativo.

Aunque la disciplina contable no ha podido desligarse de estas dificultades, dado su fuerte vínculo con la economía, es necesario mostrar cómo la contabilidad, mediante el control, puede contribuir a objetivos sociales que propendan por el bienestar de un mayor número de agentes inmersos en la sociedad.

Al hacer referencia al denominado “tercer sector”, existen entes tales como ONG, corporaciones y fundaciones, entre otras, que trabajan bajo ciertos principios y directrices, y cuyo propósito, en general, es permitir la mejora en las condiciones culturales, sociales y materiales de la vida de grandes comunidades. Y debido al tipo de labor y de recursos que manejan, deben contar con controles que aseguren la efectividad de su trabajo. La auditoría configura uno de estos controles. Por esto es pertinente analizar y utilizar el trabajo ejecutado por las firmas de auditoría enfocadas al sector social, para efectuar una reflexión sobre el papel de la contabilidad en el control de las unidades que utilizan recursos económicos, para el cumplimiento de sus objetivos sociales, y como herramienta orientadora del comportamiento organizacional.

Este artículo se divide en cuatro grandes secciones. En la primera se efectuará una reflexión teórica rigurosa que inicialmente describa el marco ideológico que vino a influenciar a la disciplina contable. Dicho marco está dado por el concepto de racionalidad que, básicamente, le rinde culto a la razón desprendida de cualquier componente pulsional. La segunda sección muestra la configuración de la contabilidad como un elemento instrumentalizador de las prácticas económicas, orientadas a objetivos de eficiencia y eficacia. En la tercera se detallan algunos aspectos de enfoque organizacional necesarios para abordar la constitución de la contabilidad como una herramienta de control de las actuaciones de los entes, lo que permite revalidar su importancia dada su injerencia en la adecuada gestión de los recursos orientados a objetivos de naturaleza social, y mostrar cómo, en ciertos casos, se alinean los intereses privados con los intereses públicos². Es decir, se logra conciliar la perspectiva económica con la perspectiva social de los elementos que la contabilidad refleja, y que vienen a ser controlados por la auditoría, lo cual, finalmente, se discute en la última sección mediante la muestra del funcionamiento de los proyectos de desarrollo financiados por agencias de cooperación internacional.

1. Marco ideológico y trasfondo económico

A finales del siglo XVIII y todo el siglo XIX, el mundo asistió a una eclosión de nuevas ideas

² Entendidos estos como intereses de bienestar general, que incumben a toda una comunidad o una parte de la sociedad.

que estaban cambiando la forma en que los hombres concebían su entorno. En ellas se planteaba la desmitificación del mundo para darle primacía a un elemento diferenciador: la razón.

Este concepto sumergió a la sociedad en una nueva corriente ideológica, donde se buscaba liberar del velo del mito a los sucesos que caracterizaban el entorno de la existencia de los individuos. En palabras de Grondin (1990, p.15): “el mundo ya no es interpretado en términos de fuerzas mágicas y sobrenaturales, sino mediante explicaciones racionales cuya pretensión de validez se propone como universal”.

Sobresalía el hecho que al abandonar las concepciones supersticiosas y mágicas sobre el entorno, el hombre pasó a ser el centro de la creación, desprendiéndose en cierto modo de las imposiciones religiosas de un ser supremo que dominara el mundo. Las sociedades entraban a la época de la *Modernidad*³, época donde la racionalidad instrumental entró a imperar

mediante la configuración de medios hacia fines. En términos de Grondin (1990, p.15):

la racionalidad instrumental evalúa los medios o las reglas técnicas más apropiadas para la realización de un fin determinado [...] la modernidad encarna un movimiento de racionalización en la medida en que, en todos los ámbitos de la actividad humana, la acción anteriormente gobernada por esquemas míticos da lugar a la hegemonía de una racionalidad calculadora, objetiva y neutral.

Esto en últimas es la consideración de las relaciones productivas y sociales en términos de eficiencia.

Paralelamente a esta época, se generó un vuelco ciertamente inesperado en la ciencia económica. Una nueva teoría estaba reevaluando y casi que reemplazando las concepciones de la ya dominante economía política clásica. Esta nueva teoría, al tener como trasfondo la ideología de la modernidad que se estaba imponiendo, logró hacer que su análisis fuera compatible y sustentara la emancipación del individuo, teniendo este a la razón como su principal arma libertadora.

Es decir, esta nueva concepción del papel del hombre en la creación, encontró en lo económico un hábitat más que apropiado, pues esta categoría establece y define las interacciones de los sujetos en un medio donde los recursos son escasos, y como tal, se debe hallar el origen de los mismos –producción–, y una forma de asignarlos a los miembros de la sociedad adecuadamente –distribución–. No obstante, lo económico antes estaba subordinado a

3 Bien acierta Letocha (2000, p. 77) al plantear: “No hay mayor compromiso en decir que la modernidad designa la última configuración de la cultura occidental [...] En efecto, tal vez llamamos “modernidad” a cierta proyección perezosa, nacida del sentido común, y que busca cierta estirpe de la familia de la cual gloriarse o disociarse, según el capricho del día”. Sin embargo, él mismo plantea una definición acorde a las ideas que se plantearán más adelante: “podemos señalar con el término “modernidad” una idea directriz que de manera inédita, voluntarista, racionalista y temeraria ha distribuido las formas cognitivas, socio-políticas, técnicas y estéticas de la herencia occidental. La modernidad se instauró gracias a una revolución ampliamente contingente. Por medio de esta revolución, una audaz configuración de racionalidad intentó hacer fracasar la idea antigua de destino” (Letocha, 2008, p. 78).

la política y a la moral, lo que le impedía tener una condición propia y autónoma. Pero con el trabajo de Adam Smith, dicho sometimiento se vería relegado. Así lo expresa Dumont (citado en Leal, 1995, p. 79): “resulta cómodo, y no excesivamente arbitrario, tomar la publicación de Adam Smith, *Investigación sobre la Naturaleza y causa de la riqueza de las naciones* (1776) como acta de nacimiento de la categoría económica”. En palabras de Leal (1995, p. 80):

Smith elaboró una teoría económica de un sistema interrelacionado, gobernado por sus propias normas y separado de la política y de la moral. Su sistema [...] partía del individuo egoísta cuya acción económica se orienta al bien. Esta idea de la armonía de intereses es la que justifica su doctrina liberal [...] estudió el origen de la riqueza o del valor, pero no lo encontró en la naturaleza sino en el hombre, en el individuo que trabaja.

Según lo anterior, la teoría de Adam Smith se basa en que cada individuo actúa siguiendo sus propios intereses, siguiendo una conducta egoísta. Pero, debido a las fuerzas del mercado, las cuales denomina como “la mano invisible”, dichos intereses propios del individuo son conjurados con los intereses de los demás, configurando un equilibrio de mercado que lleva al bienestar general de la sociedad.

Sin embargo, la nueva teoría –la cual se conocería como la teoría neoclásica o marginalista– que estaba desplazando los cánones de la economía clásica de Smith y Ricardo, llevó este individualismo conductual a otros límites.

Ella no se concentraría en resolver los alcances morales que suponen un sistema económico centrado en el individuo y su fuerza de trabajo. Sus esfuerzos se orientarían a definir un camino propio, donde la razón se hace específica mediante el supuesto simple de la racionalidad maximizadora.

Pero, ¿qué implica este supuesto y cómo este enfoque económico lo utiliza? Doménech –en la introducción a la obra de Elster (1991, p. 16)– explica concretamente el aporte neoclásico:

el agente decisor [...] se describe con un conjunto de creencias (matemáticamente representadas como una distribución de probabilidades sobre los estados posibles del mundo en el que desarrolla su acción) y un conjunto ordenado de deseos o preferencias (matemáticamente representados por una función de utilidad). El agente tiene a su disposición un conjunto de estrategias o cursos de acción posibles, es decir, permitidos por las restricciones o constricciones que le limitan (por señalado ejemplo, sus recursos). Decidir racionalmente, de acuerdo con el paradigma de la elección racional, es elegir el mejor curso de acción, es decir, elegir, dadas las creencias y las restricciones del sujeto, la estrategia que mejor satisface sus deseos.

Dado este modelo de elección, se ve que los individuos actúan con fines de maximizar su beneficio, y como tal no le asignan un valor al objeto obtenido por medio de sus recursos restringidos, sino a la satisfacción y utilidad que les suministra dicho bien (Dueñas, 2007, p.

148). Allí entra la noción de valor subjetivo (de uso), pues dependiendo de la felicidad y satisfacción que reciba el individuo por el consumo de ciertas cantidades de determinado bien, asimismo este se valorará.

En palabras de Domenech –en introducción a la obra de Elster (1991, p. 17)–, según la teoría neoclásica “El comportamiento racional –o “económico”– consiste entonces en determinar el conjunto de cantidades de recursos que hay que asignar a cada uno de los posibles usos como solución a un problema de maximización con restricciones”. Esta definición es la base de la microeconomía, y es un precedente de lo que implica la economía como tal, ya que se busca la asignación de recursos en un medio donde estos son escasos y, por ende, la presencia de la eficiencia en la gestión de los mismos se hace más que necesaria.

Al llegar a este punto, se hace evidente la existencia de un armazón teórico detrás de la ciencia económica, que pretende caracterizar y normativizar el comportamiento de los agentes. Pues no hay otro trasfondo en la teoría económica clásica y neoclásica, que el de conducir al individuo por derroteros de productividad y eficiencia en las relaciones técnicas y de producción. Esto no necesariamente representa algo negativo. Lo perjudicial se presentó cuando se traslapó esta concepción al lado humano y vitalista del hombre. Por ende, todas las cosas y sucesos más allá de lo económico, se convirtieron en campos donde se reprodujo la semilla de la eficiencia, los cuales son tradicionalmente representativos de una naturaleza que prácticamente contradice los objetivos de productividad y reproducción del capital, por citado

ejemplo, la cultura, las tradiciones, la relación original con la naturaleza, entre otros.

Este es el resultado de la evolución de la sociedad occidental a la época moderna. Una época regida por parámetros de competencia, donde el ser humano tiene poco campo de acción para darle rienda suelta a su lado más humano, creador y vital; una época donde el ser humano es considerado un engrane más, dentro de una gran estructura armada, solo para crear un sistema en teoría armónico, pero que interinamente es caótico. Lo cual se considera como un “caos sistemático”. Por ello, el sujeto se ve desprendido de su aspecto sensible y emocional, actuando de una forma plana y vacía dentro de una supraestructura que deniega la vida. Un supraestructura que pone todo en términos absolutistas de racionalidad, de causalidad, de utilidad. Las relaciones sociales se analizaron desde el punto de vista de una racionalidad instrumental, llevando todo a fines específicos. No obstante, el enclaustramiento cegado en la racionalidad derivó en una irracionalidad y pérdida de sentido de la existencia. Según Grondin (1990, p. 15): “si bien la racionalidad ha permitido al hombre asegurar un control eficaz sobre la naturaleza, lo ha sumergido en un vacío de sentido. La racionalidad no ha conseguido llenar el vacío dejado por la evacuación del mito y de lo sagrado”.

Lo anterior es causa del erguimiento de la razón como guía única de las actuaciones del sujeto, de las sociedades y de las organizaciones emprendidas por el hombre. Dado esto, solo se tienen como válidas las herramientas edificadas mediante instrumentos racionales para la construcción de la ciencia, y en últimas, de los pre-

ceptos comportamentales que ellas pretenden erigir. Básicamente, la ciencia construye estructuras de poder mediante la racionalidad.

Por eso, varios círculos académicos han querido brindarle cierto estatus a sus disciplinas, justificando que son ellas las que brindarán las vertientes sobre las cuales el ser humano se realizará como agente social. A manera de ejemplo, en la ciencia económica tiene más estatus una teoría formalizada matemáticamente, que una construida por un discurso riguroso, pero más filosófico y literario. La teoría de juegos es un ejemplo de cómo mediante la formalización matemática, se prescriben conductas de eficiencia a los individuos –obtener el mejor pago siguiendo la mejor estrategia a la que puede tener acceso el jugador–.

2. Contabilidad, modernidad y teoría económica

A este momento es preciso indagar sobre el rol de la contabilidad en este asunto. Su incidencia radica en que esta se constituye como la herramienta que posee la ciencia económica para representar las formas, las realidades y las interacciones que surgen entre los individuos inmersos en un contexto económico. Por ende, la contabilidad termina siendo parte activa de aquella máquina alienadora escondida bajo los entramados de la modernidad, dado su vínculo innegable e inseparable⁴ con la economía. Es

decir, la desmitificación del mundo –caracterizada por el rompimiento de la relación natural y originaria del hombre con la naturaleza⁵– y que desembocó en el dominio irrefutable de una razón con ínfulas de absoluta, inequívoca, racional y total, creo un nuevo marco para el desenvolvimiento de los agentes sociales. La contabilidad, al ser una herramienta más creada por la humanidad para representar una parte de su realidad, se vio afectada también por este cambio ideológico. En términos de Martínez (2008, p. 15):

Así la contabilidad, como disciplina, ancló su campo de observación en los marcos gnoseológicos, con sujeción a ciertas reglas propias de la *matriz epistémica*⁶ tradicional, cerrando de plano el universo semántico interpretativo, bajo el dominio de una razón monista, totalitaria, opresora y despoetizada; en el sentido que adopta una estructura causalista, exclusiva y excluyente.

Aunque tratar de dilucidar aquí todos los alcances del influjo de la modernidad sobre el alcor de lo contable rebasaría los objetivos y fronteras propuestas en este artículo, es importante tener en cuenta que las ideas enunciadas previamente sirven para el propósito de con-

4 Aunque la contabilidad ha empezado a abrirse campo en otras áreas como la ambiental, la social, la cultural, entre otras, sigue predominando en esta el enfoque financiero para la representación de aspectos eminentemente económicos.

5 O como lo denominaría Nietzsche (citado en Botero, 2002, p. 173) “su relación fundamental ilógica con todas las cosas”.

6 El profesor Martínez define una matriz epistémica como “la atalaya desde donde se instala el punto de observación de la realidad problemática en el contexto de un determinado periodo histórico-temporal y geográfico espacial” (Martínez, 2008, p. 14).

textualizar la vasta influencia del pensamiento moderno y de occidente sobre la disciplina contable. Al respecto, cabe una acotación adicional, sobre como efectivamente el modo de pensar dominante de un determinado modo de producción, es decir de las actividades económicas y su organización específica, termina por sacudir todas las esferas vitales de los agentes sociales y, por extensión, todas sus creaciones. Para el caso específico del capitalismo, forma última y suprema de los modos de producción humanos:

El sistema capitalista y las estructuras organizativas que de él emergen son formas de racionalización. Dicho de otra manera, el proceso racional es causa del nuevo capitalismo y a la vez, el espíritu de este, incide en el proceso racional orientando la conducta de los agentes económicos. En este sentido, tal proceso constituye el correlato y la condición sine qua non, para el nacimiento y desarrollo del capital y, de manera correlativa, el capitalismo se convierte en la fuerza propulsora por antonomasia para la proyección de dicha racionalización al conjunto del comportamiento humano (Martínez, 2008, p. 12).

Luego el mismo autor complementa diciendo:

Partiendo de estos presupuestos, se puede argumentar que la racionalidad económica del capitalismo moldeó a la contabilidad; primero, como técnica del registro y de las cuentas; luego como un campo de conoci-

mientos vinculada a la medición del beneficio (Martínez, 2008, p. 13).

La contabilidad, desde cierta perspectiva, ha sido una expresión del avasallador paso de la modernidad. Y aunque la misma ha evolucionado, pasando de ser una mera técnica de registro a un sistema integral de información y de control organizacional, en la economía neoclásica más pura no hay campo de acción para la contabilidad como tal. Lo anterior ya que en el marginalismo se considera a la empresa como una unidad donde entran insumos y salen productos, omitiendo cualquier interacción social que pueda ocurrir dentro del ente, y limitando la relación social al intercambio entre productor y consumidor únicamente. Por lo anterior, la contabilidad como se conoce actualmente no existe allí, pues se limita a reflejar la incidencia de los ingresos y costos en la firma, para facilitar la resolución de un problema de maximización del beneficio. Sin embargo, esto no le impidió heredar en parte, la ideología subyacente al sistema económico liberal y neoliberal, que a su vez depende de la ideología moderna y de occidente, y que antepone el desarrollo económico sobre todas las cosas.

3. Enfoque y control organizacional

No solo la economía neoclásica, descrita previamente, limita el campo de actuación contable. Incluso la misma normatividad legal lo hace. Bustamante (2008, p. 160) ilustra sobre ello al citar el decreto 2649 que en su artículo Art. 6 reza: “el Ente Económico es la Empresa, esto es, la actividad económica organizada como una unidad, respecto de la cual se predica

el control de los recursos. El ente debe ser definido e identificado en forma tal que se distinga de otros entes”. No obstante, “el término empresa [...] se usa especialmente para etiquetar las sociedades comerciales (corporations) con ánimo de lucro de estructura de propiedad privada, en donde rige la creación de riqueza y valor económico para los propietarios” (Barrera, 2007, p. 62).

Al respecto Bustamante (2008, p. 160) señala:

Esta concepción, para el caso contable, ha producido un reduccionismo técnico en la medida que la empresa –entendida como iniciativa privada exclusivamente– se ha tomado como el único ámbito de estudio y actuación del profesional contable, desconociendo así otros escenarios de actuación posibles, como en las entidades del sector público y el llamado “tercer sector”.

Dado lo anterior, es necesario adoptar un enfoque de organización que sea útil y que le brinde un amplio espectro de actuación y desarrollo a la disciplina contable. Pues, como ya se anotó, el enfoque neoclásico de la firma no tiene en cuenta a la contabilidad como instrumento en sus asuntos objeto de estudio, y la perspectiva de empresa deja por fuera varios tipos de entes que no se forman con fines de lucro privado.

Por ende, se propone recoger la visión de organización expuesta por Dávila (1985) donde se la define como:

el ente social, creado intencionalmente para el logro de determinados objetivos mediante el trabajo humano y recursos materiales (tecnología, equipos, maquinaria, instalaciones físicas). Estos entes sociales –que tiene que ser administrados– disponen de una determinada estructura jerárquica y de cargos arreglados en unidades; están orientados a ciertos objetivos y se caracterizan por una serie de relaciones entre sus componentes: poder, control, división del trabajo, comunicaciones, liderazgo, motivación, fijación y logro de objetivos. Las organizaciones están constituidas por la acción humana de sus miembros en el contexto de condiciones materiales concretas (Dávila, 1985, citado en Bustamante, 2008, p. 161).

Pero, en propias palabras de Bustamante (2008, p. 161)⁷:

Se introduce el concepto de organización por considerar que este trasciende al concepto de empresa, al reconocer a todos aquellos grupos sociales que tienen (o pueden tener) una participación activa en la vida económica de un país, tales como: sector privado; sector público; y el llamado “Tercer sector” (Esal, cooperativas, fundaciones, asociaciones, Ong’s y otras corporaciones) sin abandonar sus raíces sociológicas.

Especial atención merece este último apartado, pues es mediante la labor contable en este

⁷ Cursivas del autor de este artículo.

tipo de organizaciones, que se pretende revivir a la contabilidad y su función de control, como prácticas que buscan el bienestar general de ciertas comunidades, y que posteriormente se reflejan en el aumento de la calidad de vida de cierta parte de la sociedad.

Ahora, una vez establecido un enfoque de organización acorde con las necesidades del texto, se hace necesario sentar una posición acerca de las diversas perspectivas de estudio que se han generado sobre la organización, en particular en lo relacionado al control en la misma. Una de especial atención es la visión mecanicista:

Esta metáfora relaciona la organización con el modelo científico desarrollado por Taylor y Fayol, en el cual las personas son parte de un engranaje ingenieril, teniendo en cuenta modelos positivistas [...] las fórmulas mecanicistas de organización resultaron increíblemente populares, en parte a causa de su eficiencia en la realización de numerosas tareas, pero también por su capacidad de reforzar y sustentar particulares modelos de poder y control (Montoya, 2003, p. 67).

Aunque generalmente esta visión ha sido ligada con el auge de la revolución industrial, que llevó a la automatización de los procesos productivos, esta fue perpetrada por la visión economicista, primero clásica y luego neoclásica, que buscaron refugiar al hombre en la eficiencia tanto en el trabajo –especialización y división del trabajo– como en el uso de los recursos. Ello no es más que la manifesta-

ción del pensamiento moderno, en el hecho de salvaguardar los intereses capitalistas y de lucro de unos pocos agentes, que están ubicados en el tope de la escala social. Inclusive algunos van más allá: “Garreth Morgan parte del supuesto de que una organización se puede percibir –y construir– como un proceso de dominación cuando las metas de unos pocos se alcanzan a través del trabajo de la mayoría” (Saenz, 1998, p. 37).

Paralelamente, el control en las organizaciones mecanicistas, “estará orientado a la supervisión del cumplimiento de las tareas asignadas a cada individuo y unidad funcional. La realización armónica de todas las tareas definidas supone el alcance de la productividad aunque no se considere la influencia de variables externas a la vida de la organización en esta evaluación” (Bustamante, 2008, p. 165).

Para iniciar, esta visión de control ata y limita la concepción de organización adoptada. Si el objetivo es mostrar el lado social de la contabilidad, no es posible hacerlo ciñéndose a un control estricto, que opera sobre las actuaciones individuales al interior de la organización, pero que no tiene en cuenta la interacción de estas con su entorno. Inclusive, en las organizaciones del tercer sector, y dado que su financiación depende de muchos agentes externos, una de sus principales características es el flujo de relaciones entre ellas y diversas instituciones autónomas e independientes. Claramente, la visión mecanicista está limitada al ente destinado a la generación de riqueza, la *empresa* como tal. Por ello, se adopta la visión de organización como sistema.

Desde el enfoque sistémico, la organización se concibe como un conjunto de entidades mutuamente relacionadas, que a partir de su interacción, buscan un objetivo común. Está conformada por una serie de subsistemas (o unidades funcionales) a los cuales se les aplica igualmente los principios del sistema⁸. Al reconocerse la organización como parte de un suprasistema, ha de prestarse especial atención a las relaciones establecidas con el mismo, identificándose de esa manera, como un sistema abierto que entra en mutua dependencia e interacción con unos componentes del entorno (Bustamante, 2008, p. 169).

Según este autor, en esta visión :

el control se entiende como un subsistema dentro del sistema organización, y su papel será “evaluar” y “orientar” las relaciones dadas entre las diferentes unidades funcionales (subsistemas) y su contribución al logro de objetivos, cuestión que constituye uno de los propósitos del llamado Sistema de Control Interno (SCI). Además se encargará de evaluar la manera en que se presentan las relaciones del sistema con el suprasistema, detectando y sugiriendo correctivos para cualquier desviación o perturbación observada (Bustamante, 2008, p. 169).

⁸ Entre estos principios tenemos: recursividad, el cual reconoce que dentro de un sistema existen varios subsistemas; transitividad o relación entre sistemas y subsistemas; organicidad; sinergia; holismo, que implica mirar al sistema o subsistema como un todo, entre otros (Bustamante, 2008, p. 169).

4. Control en las organizaciones sociales y sin ánimo de lucro

4.1 Marco de la auditoría en proyectos de cooperación internacional

El objetivo de los apartados anteriores fue la demarcación del terreno ideológico y organizacional para poder disertar acerca del papel de la contabilidad y su función de control en las entidades del tercer sector, en una especie de respuesta de la misma ante el imponente movimiento de la modernidad que la encasilló como un instrumento más para la proliferación del capital privado. En este contexto, la mayoría de emprendimientos organizacionales de los agentes tienen como finalidad la obtención de beneficios económicos para unos sujetos dueños del capital, lo que se conoce como el esquema generalizado de la iniciativa empresarial. No obstante, hay otro tipo de acciones emprendidas con el fin de lograr el beneficio de otras partes, ajenas a la organización misma. Estas buscan mejorar y elevar los niveles de vida de otras comunidades, propender por un desarrollo justo y equitativo, y permitirles disfrutar de una existencia integral, que garantice su desarrollo sostenible y autónomo, mediante la concesión de instrumentos, técnicas y conocimientos, que les permitan generar proyectos productivos.

Concretamente, existen agencias de cooperación y ayuda internacional –muchas de ellas de tipo religioso– que, debido a sus principios y objetivos, le brindan la posibilidad a varias personas y organizaciones de plantear

proyectos de desarrollo⁹, con la idea de obtener financiación para asegurar la ejecución de los mismos.

Luego de ser estudiada y analizada la propuesta de un proyecto determinado, esta es aprobada. Tras esto, se establece un convenio de cooperación que se firma entre las partes, en el que se detalla la forma y las condiciones financieras, operativas y de otro tipo, como se deberá ejecutar la propuesta por parte de la entidad que obtiene la financiación.

No obstante, las agencias de cooperación necesitan asegurar que los recursos que entregan, sean destinados realmente a la ejecución de las iniciativas que beneficiarán a las comunidades. Por ende, necesitan implementar servicios de auditoría, por medio de organizaciones externas y ajenas al proceso de cooperación, que les brinden esa garantía. En el país existen varias firmas de auditoría especializadas en el sector social, y a ellas acuden las agencias cooperantes para completar el proceso que permita garantizar la efectividad de los proyectos que se adelantan.

En líneas generales, los controles de auditoría implementados por estas organizaciones inician con un trabajo previo de planeación, donde se analiza el contexto y el marco jurídico, legal y operativo de la entidad que ejecuta el proyecto. Asimismo, se estudian las condiciones establecidas en el convenio de cooperación.

Posteriormente, se inician las labores de auditoría, prestando gran atención al Sistema de Control Interno de la entidad y verificando los procesos de operación –tanto internos como externos– de la misma. Las auditorías efectuadas tienen un enfoque integral, por ende, van más allá del aspecto netamente económico y contable, hasta abarcar la mayoría de elementos de la relación del ente auditado con su entorno, en la medida que el alcance de la auditoría y del proyecto lo permitan.

En este mismo sentido, y teniendo en cuenta la visión de organización adoptada, se puede ver cómo las organizaciones que reciben la financiación, al configurarse como sistemas, entran a interactuar con su entorno y con el suprasistema del cual hacen parte, el cual podemos designar como la sociedad organizada como Estado. Así, el control de auditoría viene a evaluar las relaciones entre las diversas dependencias de la entidad, valiéndose de técnicas tales como la observación, el muestreo, el cómputo, entre otras. De igual manera, evalúa su relación con el suprasistema –el Estado– asegurando que cumpla con las disposiciones que este ha implementado desde un enfoque normativo. De manera concreta, el cumplimiento de la normatividad tributaria, laboral, legal, de existencia y reconocimiento jurídico, entre otras disposiciones.

Allí también se evidencia cómo el control de auditoría incluye medidas no solo en la parte económica, sino también en la parte administrativa, cultural (reconociendo la idiosincrasia y las tradiciones de las comunidades beneficiarias de los proyectos, tales como las organizaciones indígenas), social (verificando el impacto social

9 Entre estos se encuentran proyectos productivos auto-sostenibles, talleres de sensibilización y capacitación en diversas áreas, trabajo de derechos humanos, proyectos agroecológicos y agropecuarios, entre otros.

de los proyectos emprendidos y el cumplimiento de las metas trazadas para los mismos), ambiental¹⁰, entre otras dimensiones.

Todo lo anterior conduce al fortalecimiento de las organizaciones, ya que las observaciones, sugerencias y recomendaciones generadas a partir del trabajo de auditoría (y reflejadas en el correspondiente informe con destino a las agencias de cooperación), permiten la corrección de falencias detectadas, y la implementación de nuevos procesos que faciliten la operación de las entidades. Es decir, con este resultado final se busca “llevar a cabo las acciones necesarias para “ajustar” el comportamiento a lo que ha sido comúnmente definido como “el deber ser” de las organizaciones y la satisfacción de las expectativas del conjunto social en un contexto espacio-temporal definido” (Bustamante, 2008, p. 189).

4.2 Contabilidad como herramienta de control

Generalmente, la auditoría ha tenido un enfoque muy ligado a las grandes corporaciones y a las iniciativas privadas de lucro, pues se concibió en un marco donde la propiedad se separó de la administración de las empresas, y fue necesario controlar su manejo con la intervención de terceros ajenos a la organización, que evaluaran y dictaminaran sobre la gestión de los administradores. En otras palabras, se concibi-

bió para contrarrestar el llamado “problema de agencia: cuando una persona confía su riqueza a otra para que ésta la invierta utilizando su conocimiento y sus habilidades, y el inversionista (o principal) corre el riesgo de la deslealtad de su agente” (Sunder, 2003, p. 85). Sin embargo, el caso expuesto en el anterior apartado es una muestra de cómo la auditoría evalúa y orienta las acciones tanto internas de la organización (Sistema de Control Interno) como externas a ella (en su relación con otros entes y con el Estado) sin necesidad de incrustarse en la óptica hegemónica financiera.

Además, aunque inicialmente las auditorías a las entidades que reciben la financiación tienen como objeto principal garantizar la buena gestión de los recursos donados, se satisfacen otros intereses adicionales, tales como los de las personas y comunidades beneficiadas con el proyecto; es decir, procura la defensa de diversos stakeholders. Ello permite la alineación del interés privado con el interés público, ya que tanto las comunidades locales como las agencias financiadoras, se hallan unidas bajo un mismo objetivo que, generalmente, es el aumento en la calidad de vida de los beneficiarios. Esto hace que luchen por la misma meta, siendo el control de auditoría una herramienta que media y que facilita la consecución de dichos objetivos. Adicionalmente, muchos de los proyectos financiados velan por la protección de patrimonios tales como el ecológico, cultural, entre otros.

Dado esto, *la contabilidad se configura como una herramienta de control que busca el bienestar general*, y aunque se propende por el uso eficiente de recursos, no está ligada únicamente a

10 Muchos proyectos tienen un objetivo netamente ambiental, como la protección de bosques, o la generación de acciones agroecológicas como la implementación de huertos mixtos que permitan el sostenimiento de las familias asociadas.

objetivos de rentabilidad como en las iniciativas privadas de lucro. Se busca el beneficio de cierta población objetivo, pero más que beneficio económico, se trata de agenciar un avance integral y dotar de herramientas a las comunidades para que ellas mismas creen formas de auto-sostenimiento. Esto con el fin de no caer en el “asistencialismo” más típico, que básicamente entrega recursos y bienes no productivos a ciertas comunidades, y una vez estos se agotan, se vuelve a la situación inicial, donde no hay una modificación substancial a las condiciones que generaron la necesidad de buscar los recursos de asistencia.

Es gracias a la alineación de intereses públicos, o de bienestar general, y privados que se puede lograr la obtención de un desarrollo integral y humano. Esto, a su vez, sienta precedentes para que los beneficiados continúen con el trabajo, creando así una plataforma que permita a las personas insertarse en procesos productivos que cambien sus condiciones de vida, y generen un impacto social mucho mayor.

Comentarios finales

Actualmente, la sociedad se encuentra en una era dinámica, de grandes cambios. Una era en la que reina el caos industrial, financiero y tecnológico. Un era en la que, a veces, importa más el lucro y el beneficio privado, que el bienestar de la sociedad en general. Lamentablemente, la máxima de la economía liberal que plantea que toda acción egoísta conduce al bienestar general de la sociedad, no se cumple, como es bien sabido. La humanidad ha llegado a un punto en que no trabaja para vivir y gozar

de la existencia, sino que vive para ser esclava de un complejo armazón que, con la idea de progreso, ha denegado la vida de los hombres. Es lo que Morin & Kern (1995, p. 222) llaman “el reinado del pensamiento mecánico y parcelario [donde] la propagación de la lógica de la máquina artificial en todos los campos de la vida humana genera un pensamiento mecanicista parcelario que adopta una forma tecnocrática y econocrática”. Esto se debe al posicionamiento de lo económico como el fin último de todas las actuaciones de los hombres, y al seguimiento obcecado de una “razón moderna, abstractiva, generalizadora, que mete a todos los individuos en compartimientos estancos” (Botero, 2002, p. 210).

Por desgracia, la contabilidad ha sido insertada en este marco, y en muchas ocasiones ha servido de instrumento para perpetuar lo que Morin & Kern (1995, p. 222) llaman “la hiperespecialización y la reducción de lo real a lo que es cuantificable”. Inclusive se ha llegado a considerar lo contable como una disciplina moral, dadas sus amplias relaciones con el denominado “Pensamiento Único” (Gómez, 2007). No obstante, hay espacios donde es posible reivindicar el lado humano de la sociedad, donde se considere al hombre como tal, y no como una simple variable. Y, mediante la contabilidad es posible visualizar la conciliación entre una perspectiva económica y una perspectiva social de desarrollo, que liberen a las sociedades de sus ataduras instrumentales, lo que permite una existencia sana y lúcida de los sujetos con su entorno, a pesar de lo que habitualmente se cree. Según el profesor Martínez (2008, p. 127): “la Contabilidad ha sido entendida, en el

imaginario general, como una disciplina empírica con una visión profesional instrumentalista e ingenua de la realidad, en tanto su quehacer parece favorecer el desarrollo de prácticas rutinarias, parametrales y esquemáticas”. En varios momentos esto llega a ser innegable. No obstante, “no se puede seguir concibiendo a la contabilidad como una técnica que representa de forma “neutral” el mundo. Porque a partir de la contabilidad se regularizan comportamientos, se controlan formas de actuar y se construye la realidad que organiza y determina formas de actuar de agentes, organizaciones y la sociedad en general” (Gómez, 2005, p. 28).

Pero, está en la humanidad misma el camino que queramos darle a esa prescripción de comportamientos, y como se espera haber mostrado en este texto, realmente hay campos en los que es posible darle a la contabilidad un espectro de actuación adecuado a las necesidades más humanas del hombre.

Referencias

- Barrera, E. (2007). La Empresa Social y su Responsabilidad Social. *Innovar* 17 (30), 59-75.
- Botero, D. (2002). *La voluntad de poder de Nietzsche*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.
- Bustamante, H. (2008). Los imaginarios del revisor fiscal: una aproximación teórica. *Contaduría Universidad de Antioquia* (52), 155-198.
- Dueñas, N. (2007). La teoría subjetiva del valor en contabilidad: comentarios sobre la valoración con base en las emociones. *Innovar* 17 (30), 145-152.
- Elster, J. (1991). *Domar la suerte. La aleatoriedad en decisiones individuales y sociales*. Barcelona: Paidós.
- Gómez, M. (2007). Pensamiento único y contabilidad. La posibilidad de la contabilidad como disciplina moral. *Revista Facultad Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión* VX (002), 29-43.
- Gómez, M. (2005). Breve introducción al estado del arte de la orientación crítica en la disciplina contable. *Revista PORIK-AN* 07 (10), 13-37.
- Grondin, J. (1990). Racionalidad y acción comunicativa. *Ideas y Valores* (83-84), 15-33.
- Leal, C. (1995). La aceptación de la teoría marginalista. Sus raíces en la ideología moderna. *Cuadernos de Economía* (23), 71-90.
- Lètocha, D. (2000). ¿Cómo definir la modernidad si aún nos gobiernan sus imperativos? *Ideas y Valores* (122), 77-86.
- Martínez, G. (2008). De la “contabilidad sólida” a la “contabilidad líquida” ¿Crisis o Muerte de la Factualidad? *Perspectivas Críticas de la Contabilidad. VII Simposio Nacional de Investigación Contable y Docencia*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.
- Martínez, G. (2008). La resignificación de los contextos del conocimiento: a propósito del plan de formación contable. *Perspectivas Críticas de la Contabilidad. VII Simposio Nacional de Investigación Contable y Docencia*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.
- Montoya, A & Montoya, I. (2003). Las organizaciones y los métodos de su entendimiento. *Innovar* (22), 63-84.
- Morin, E. & Kern, A. (1995). La agonía planetaria. *Cuadernos de Economía* (23), 197- 230.

Sáenz, E. (1998). Ideologías empresariales y la investigación en las facultades de administración en Colombia. Respuesta al reporte de la Misión de Ciencia y Tecnología. *Lecturas Críticas de Administración*.

Sunder, S. (2003). La estructura de la contabilidad y la auditoría: un replanteamiento. *Innovar* (22), 85-96.

- Fecha de recepción: 12 de octubre de 2010.
- Fecha de aceptación: 4 de diciembre de 2010.

Para citar este artículo:

Dueñas, Nelson Javier (2010). La influencia de la ideología moderna en la formación de la disciplina contable: contabilidad como herramienta de control en entidades del tercer sector. *Cuadernos de Contabilidad* 11 (29), 493-508.