

Bustamante, H.C. (2008). Los imaginarios del revisor fiscal: una aproximación teórica. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 52, 155-198.

Los imaginarios del revisor fiscal: una aproximación teórica*

Hernán Carlos Bustamante García

Contador Público, M. en Sc. Administración ©. Profesor titular de la Universidad Autónoma Latinoamericana de Medellín. AA 3455 Medellín - Colombia
hernan89@une.net.co

* Este artículo de reflexión es producto del trabajo de investigación realizado en la fase de construcción teórica del proyecto “Modelación contable para la efectividad de la Revisoría Fiscal en las organizaciones” desarrollado por el Grupo de Investigación Dinámica Contable. Universidad de Antioquia –Facultad de Ciencias Económicas– Departamento de Ciencias Contables.

LOS IMAGINARIOS DEL REVISOR FISCAL: UNA APROXIMACIÓN TEÓRICA

Resumen: Partiendo del concepto de “imaginario” como construcción sociológica y epistemológica, se identifican las distintas concepciones que puede tener el Revisor Fiscal, frente a cuestiones tan trascendentales para su ejercicio profesional como son: organización, entidad contable, revisor fiscal, Revisoría Fiscal, modelo contable y sistemas de control. Se intenta además un acercamiento a la relación contabilidad-control postulando finalmente, un escenario ideal para la Revisoría Fiscal como Institución fundamentada en el control de fiscalización para la defensa del interés público. Este nuevo escenario se construye sobre la base de lo que serían los imaginarios más deseables, sustentando que es en la organización socialmente inteligente –entendida en principio como aquella que ha desarrollado una cultura de la rendición de cuentas, interna y externa- donde la Revisoría Fiscal tendría mejores oportunidades de desarrollo y también alcanzaría mayores niveles de eficacia en su función fiscalizadora.

Palabras clave: Revisoría Fiscal, control, modelo contable, organización, contabilidad.

UNCHECKED IDEAS OF THE “REVISOR FISCAL”(PERHAPS STATUTORY AUDITOR): A THEORETICAL APPROACH

Abstract: Based on the concept of “unchecked ideas” as a sociological and epistemological product, we identify several conceptions the “Revisor Fiscal” can have when facing matters that are vital for the professional exercise like: organization, accounting entity, “revisor fiscal”, “Revisoría Fiscal” (perhaps statutory auditing), accounting model, and control systems. We attempt besides an approach to the accounting-control relation and postulate finally an ideal scenario for the “Revisoría Fiscal” as an institution based on fiscal control in defence of the public interest. This new scenario is built on the foundations of what would be the most desirable ideas and we advance the theory that in a socially intelligent organization –understood in principle as one having developed a culture of accounting for its responsibilities, internally and externally- the “Revisoría Fiscal” would have better chances to develop and would also reach greater levels of efficiency in its fiscal function.

Keywords: “Revisoría Fiscal”, control, accounting model, organization, accounting.

LES IDÉES REÇUES DU « REVISOR FISCAL » (PEUT-ÊTRE ASSIMILABLE AU COMMISSAIRE AUX COMPTES): UNE APPROCHE THÉORIQUE

Résumé: À partir du concept de “idées reçues” en tant que construction sociologique et épistémologique, on identifie les diverses conceptions que le « revisor fiscal » peut avoir face aux questions vitales pour son exercice professionnel telles que: organisation, entité comptable, « revisor fiscal », « Revisoría Fiscal » (assimilable peut-être à Commissariat aux comptes), modèle comptable et systèmes contrôle. On entreprend aussi un rapprochement à la relation comptabilité-contrôle, en proposant enfin une scène idéale pour la « Revisoría Fiscal » en tant qu’Institution basée sur le contrôle de fiscalisation pour la défense de l’intérêt public. Cette nouvelle scène est construite sur la base de ce qui serait les idées les plus désirables, en avançant que dedans l’organisation socialement intelligente –comprise en principe comme celle qui a développé une culture de comptes rendues, interne et externe– la « Revisoría Fiscal » aurait de meilleures opportunités de développement et aussi atteindrait de plus grands niveaux d’efficacité dans sa fonction de fiscalisation.

Mots clés: « Revisoría Fiscal », contrôle, modèle comptable, organisation, comptabilité.

OS IMAGINÁRIOS DO REVISOR FISCAL (AUDITOR EXTERNO): UMA APROXIMAÇÃO TEÓRICA

Resumo: Partindo do conceito de “imaginário” como construção sociológica e epistemológica, identificam-se as diferentes concepções que pode ter o Auditor Externo, diante de questões tão transcendentais para seu exercício profissional como são: organização, entidade contábil, auditor externo, Auditoria Externa, modelo contábil e sistemas de controle. Tenta-se, também, uma aproximação à relação contabilidade-controle postulando finalmente, um cenário ideal para a Auditoria Externa como Instituição fundamentada no controle de fiscalização para a defesa do interesse público. Este novo cenário constrói-se sobre a base do que seriam os imaginários mais desejáveis, sustentando que é na organização socialmente inteligente – entendida em princípio como aquela que desenvolveu uma cultura da rendição de contas, interna e externa – onde a Auditoria Externa teria melhores oportunidades de desenvolvimento e também atingiria maiores níveis de eficácia na sua função fiscalizadora.

Palavras chave: Auditoria Externa, controle, modelo contábil, organização, contabilidade.

Los imaginarios del revisor fiscal: una aproximación teórica

Hernán Carlos Bustamante García

Primera versión recibida Enero de 2008 – Versión final aceptada Junio de 2008

Introducción

La Revisoría Fiscal ha sido profundamente cuestionada en los últimos tiempos, ya que se le acusa de su escasa efectividad en el control de las organizaciones económicas en las cuales ha hecho presencia. Proliferan numerosos estudios que coinciden en el diagnóstico sin ahondar en las causas que determinan dicha problemática, ni pasar a estadios propositivos que planteen alternativas de solución -desde el punto de vista teórico, metodológico o práctico- orientadas a recuperar la razón de ser de esta institución de control.

Las discusiones preliminares que se dieron en el grupo de investigación Dinámica Contable (Departamento de Ciencias Contables – Universidad de Antioquia) en el marco del proyecto “Modelación contable para la efectividad de la Revisoría Fiscal en las organizaciones” han permitido precisar la siguiente idea de trabajo: la efectividad de la Revisoría Fiscal está directamente relacionada con los imaginarios que posee el Revisor Fiscal en ejercicio de sus funciones, sobre aspectos como organización, modelo contable, Revisoría Fiscal y sistemas de control.

Este trabajo pretende construir un referente teórico sobre algunas de las concepciones que se puedan tener acerca de los asuntos antes señalados.

Inicialmente se trata de establecer qué se entiende por “imaginarios”. Luego, se describen algunas concepciones de organización tales como: la organización como máquina (visión mecanicista); la organización como organismo; la organización como cerebro; la organización como sistema (visión sistémica de organización); las organizaciones como sistemas políticos; y las organizaciones sociales inteligentes. Igualmente, se alude al concepto de Entidad Contable, destacando los principales rasgos que le han caracterizado desde distintas visiones y el papel que a este se le atribuye en la Contabilidad. Posteriormente se abordan las distintas concepciones que surgen acerca de la Revisoría Fiscal

como actividad, como función, como agente, como órgano y como institución. Más adelante se describen y analizan algunas concepciones sobre modelo contable desde las perspectivas tradicional y científica. A su vez, se estudian las concepciones sobre los sistemas de control, analizando los nuevos enfoques que se han propuesto en este sentido. Seguidamente se plantea la relación entre Contabilidad y control. Finalmente, se postula un escenario ideal para la Revisoría Fiscal a partir de la ubicación de los imaginarios deseables que puedan contribuir a la efectividad de esta institución de control.

En el tratamiento que se da a estos imaginarios se elabora una categorización en términos del grado de complejidad.

Sobre el concepto de “imaginario”

Hablar de imaginario implica identificar una particular forma de ver el mundo, la cual puede estar influenciada por la experiencia sensorial, por el conjunto de experiencias académicas o metodológicas que determinan un modelo mental, interpretativo de la realidad, y que definen unas formas de aprehensión de los hechos o fenómenos sobre los cuales el hombre actúa en su cotidianidad. Es a partir de esta concepción que se tiene acerca de algo, que se ubican unas reglas de acción concretas para intervenir un hecho, un objeto o una parte de la realidad con el propósito de conocerla, comprenderla, informarla y/o controlarla. (Quiróz y Bustamante, 2006)

Las ideas que portamos en nuestra *psiquis*, tanto individuales como colectivas, pueden ser transformadas por la ocurrencia de nuevas experiencias, por la asunción de algún dogma que prescribe comportamientos o por la capacidad de abstracción desarrollada en los diferentes espacios vivenciales que habitamos como seres en proceso de construcción histórica y cultural. Existe pues un esquema de entendimiento de hechos, un conjunto de imágenes formadas que permiten interpretar la realidad, y es con base en esa concepción, que se orientan las acciones a seguir dependiendo del interés del sujeto por conocer, explicar, comprender, informar o controlar (Quiróz y Bustamante, 2006). Según plantean algunas epistemologías contemporáneas, los imaginarios cumplen una finalidad básica que es hacer posible la comprensión y la construcción social de la realidad, así como lo expresa Pintos de Cea-Naharro (1994 citado por Quiróz y Bustamante, 2006, p. 69):

(...) los imaginarios sociales tienen una función primaria que se podría definir como la elaboración y distribución generalizada de instrumentos de percepción de la realidad social construida como realmente existente (...). Llegaríamos así a que la primera definición de los imaginarios sociales tiene que ver con la instrumentación del acceso a lo que se considere realidad en unas coordenadas espaciotemporales específicas.

Es en este sentido que pueden identificarse unas fases en el proceso de configuración del imaginario que, como se dijo antes, puede transformarse con

el tiempo debido a la emergencia de nuevas formas de concepción. Estas fases se entenderán como “momentos” que entran a configurar el imaginario. Una visión positivista de la forma de hacer ciencia tomaría *la imagen* como aquello que se “aparece” al sujeto a través de los sentidos y que es representado en su mente; es decir, sólo podría ser objeto aquello que existe, de manera fáctica, por fuera del sujeto. Para este tipo de visión, sólo lo real, lo fáctico, es susceptible de ser aprehendido y estudiado si se tiene una pretensión de cientificidad. De este modo se pregona la objetividad del conocimiento –entendida aquí como la ausencia de subjetividad– en tanto condición necesaria para la producción de conocimiento científico.

En contraposición a esta forma de hacer y entender la ciencia surge la visión normativa que considera que, más importante que describir el hecho tal como se presenta, es que el hombre se atreva a proponer estados deseables -lo que debe ser- desde una concepción emancipatoria, transformadora de condiciones. Esto implica una influencia de la subjetividad en la producción de conocimiento y transformación de la realidad, puesto que es a partir de ella que, precisamente, el hombre puede elegir cuáles son los problemas que con carácter prioritario deben resolverse en atención a la satisfacción de necesidades humanas como principio fundamental del desarrollo científico–técnico.

De manera que la forma en que se percibe la realidad, o parte de ella, está influenciada por estas dos visiones. La concepción que se tiene sobre algo no se basa solamente en la manera como se nos presenta “ese algo” -visión positiva- sino también en la manera como desearíamos que “ese algo” fuera, de acuerdo con lo que se considera debe ser mejor para un conjunto social determinado.

En adelante, el imaginario denotará una especial forma de entender, describir, interpretar, explicar y aprehender un hecho, objeto o parte de la realidad, desde una visión positivo-normativa, que resulta del interés del sujeto y que, a su vez, determina la forma de proceder frente al mismo.

Los imaginarios de organización

Sobre el concepto de organización: una ubicación necesaria

Sin el ánimo de entrar a profundizar en este interesante tema, sólo se harán algunas referencias a áreas del conocimiento con el fin de ubicar un concepto de organización que se ajuste a los propósitos de este trabajo. Se presenta en nuestro medio una utilización indiscriminada de términos que, aparentemente, hacen referencia a un mismo asunto tales como organización, empresa, ente económico, firma, entidad contable, sociedad comercial. (Quiróz y Bustamante, 2006)

El concepto de empresa se ha asociado con frecuencia a la iniciativa privada, entendida como la confluencia de recursos (humanos, físicos, financieros

especialmente) necesarios para desarrollar una actividad económica en particular. Desde el punto de vista de la regulación contable en Colombia, el concepto de Ente Económico se asimila al de empresa cuando establece que

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. (Decreto 2649 de 1993, Art. 6)

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”.

Desde una visión jurídica se habla de sociedades comerciales, reconociendo la existencia de una persona jurídica con un patrimonio (diferente del de sus socios individualmente considerados) que ha de ser gestionado y adscrito a una propiedad jurídicamente reconocida. La persona jurídica es sujeto de derechos y obligaciones y ha de responder por sus acciones, ante un ordenamiento jurídico que la determina.

Desde el punto de vista económico se habla de “firma” (Quiróz y Bustamante, 2006), la cual asume una tarea específica, orientada a la maximización del beneficio en favor de los aportantes directos de capital a partir del desarrollo de las funciones de producción y distribución, considerando la relación ingresos totales menos costos totales. Para Gómez Sánchez y Caicedo Asprilla (2001 citado por Quiróz y Bustamante, 2006, p. 70):

Existe un relativo consenso en concebir a la firma como una institución, es decir, ésta es una unidad económica que antes de ser productora de bienes y/o servicios esencialmente es coordinadora y emprendedora de actividades económicas que varían en su complejidad y tamaño, actividades que son emprendidas por agentes cuya racionalidad los guía a agruparse a través de un conjunto de contratos explícitos o implícitos cuya vigencia permite la construcción de un mecanismo de coordinación que define jerarquías, incentivos, controles y reglas.

La concepción de firma como unidad económica tampoco alcanza a abarcar una noción de organización lo suficientemente amplia, dado que ella corresponde a una delimitación realizada desde el saber económico con miras al estudio de unas variables particulares –costo, ingreso, producción– estableciendo las relaciones más favorables que conlleven a la maximización del beneficio. No obstante, se destaca la relación que este concepto tiene con la llamada “teoría de redes contractuales”, lo cual adquiere un especial interés desde una perspectiva jurídica de organización. (Quiróz y Bustamante, 2006)

Desde un punto de vista sociológico, la sociedad se entiende como un conjunto de organizaciones sociales de diferente tipo y con distintas finalidades,

compuestas por grupos humanos que interactúan, unen esfuerzos en la perspectiva del interés común a dicho grupo y del bienestar de la colectividad. Este bienestar se entiende como la satisfacción progresiva de necesidades humanas y el arreglo de las acciones de los grupos sociales a unos postulados sociales básicos que han sido previamente acordados por el conjunto social, el cual a su vez crea unos organismos e instituciones encargadas de vigilar el cumplimiento y la atención de dichos acuerdos (Quiróz y Bustamante, 2006). Una de las organizaciones sociales en referencia son las llamadas organizaciones empresariales, entendidas como aquellos grupos humanos que se organizan para participar activamente, a través de la realización de una actividad determinada, en la vida económica de la nación.

Desde la Administración el concepto de organización se entiende de manera más amplia que el de empresa. Para Dávila (1985) es posible identificar unos rasgos comunes y unas diferencias fundamentales al abordar el concepto de organización. Dentro de los primeros, se encuentra la presencia de un conjunto de características y relaciones organizacionales; la organización entonces se considera como un *organismo social*, orientado al logro de objetivos y con una división dada del trabajo. Lo diferente aparece entonces al considerar la forma, las cualificaciones y el grado en que tales características se dan en unas u otras organizaciones; es aquí donde aparecen los tipos de organización. (Quiróz y Bustamante, 2006)

Por organización entonces se entiende 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 tienen 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 Quiróz y Bustamante, 2006)

Visto de esta manera, el concepto de organización es más amplio que el de empresa (y más aún al de empresa productiva privada).¹ De acuerdo con Dávila (1985, citado en Quiróz y Bustamante, 2006) se consideran entonces organizaciones productivas, de servicio, públicas y privadas, grandes, medianas y pequeñas; los ministerios, institutos y empresas estatales en los órdenes

1 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.

nacional, regional y local; las empresas privadas de las diferentes ramas de la economía tales como las empresas manufactureras, comerciales, bancarias, de seguros, corporaciones financieras, de servicios; asociaciones gremiales del sector privado como asociaciones de comerciantes, industriales, banqueros, rentistas; también las instituciones educativas, hospitales y organizaciones de asistencia social; las comunidades religiosas, las fuerzas armadas, y los sindicatos; juntas de acción comunal y ligas de consumidores.

Algunas de las principales características atribuibles a la organización (Dávila, 1985) pueden sintetizarse en las siguientes:

- Son dinámicas: crecen, cambian, se deterioran y a veces mueren.
- Conflictivas, en términos de los intereses internos y externos que convergen en ella.
- Son sistemas abiertos, es decir, se entienden articuladas dentro de estructuras más amplias: económicas, políticas, sociales y culturales.
- Complejas.
- Tienen capacidad para aprender.
- Poseen una estructura interna estratificada de poder y control.
- Desarrollan una cultura propia: valores, creencias, normas y sanciones.
- Tienen el carácter de una ideología, en cuanto conforman una forma de ver y de aludir a la realidad.
- Son racionales.
- La organización es más que la agregación o sumatoria de sus miembros.
- Construyen el comportamiento de sus miembros.

Con base en lo anteriormente expuesto, se considera que el concepto de organización se ajusta más a los propósitos de las presentes reflexiones. Ahora, ¿cuáles son los imaginarios de organización? Morgan (1998) utiliza la figura de la metáfora como artificio metodológico para describir las distintas concepciones que se pueden tener acerca de la organización. De su obra, resultan de especial interés aquellas que las conciben como máquinas, como organismos, como cerebros y como sistemas políticos. Dávila (1985) suministra elementos necesarios para describir la organización sistémica. Entretanto Shvarstein (2003) propone la idea de organizaciones sociales inteligentes. Meyer, discute la evolución del concepto de “entidad contable”, identificando los rasgos característicos que la han definido.

Para efectos del análisis, los imaginarios de Organización se clasifican en dos grandes grupos: Uno, como Organización propiamente dicha con ayuda de las relaciones metafóricas de Morgan y los planteamientos de Dávila y Shvarstein sobre el tema; otro, desde la evolución del concepto de entidad contable en los términos propuestos por Jean Meyer.

La Metáfora como artefacto metodológico para explicar la Organización

Visión mecanicista - La Organización como máquina. La organización mecanicista hunde sus raíces en la innovación y proliferación de las máquinas, especialmente a partir de la primera revolución industrial (1760), ya que se considera que para el buen rendimiento de las máquinas (particularmente en la industria) se requiere que las organizaciones se adapten a las necesidades de éstas.

Las organizaciones que usaban máquinas se fueron pareciendo cada vez más a ellas. El trabajo es metódico y repetitivo. La rutina debe ser realizada con alto grado de precisión y las funciones están preestablecidas. Se concibe la organización como máquina y por lo tanto se espera que ella funcione como tal: en forma rutinaria, eficiente, exacta y predecible. Desde esta perspectiva se va configurando un pensamiento mecanicista que llega incluso a trascender las barreras de la organización, haciéndose presente en casi todas las esferas de la actuación humana.

La organización formulada mecánicamente tiende a limitar el desarrollo de la capacidad humana, moldeando al hombre como un complemento de los requerimientos de la organización mecanicista en lugar de estructurar la organización de acuerdo con sus fuerzas y potencialidad. En este sentido, no hay un reconocimiento del ser humano y sus necesidades; el hombre se considera como una pieza más dentro del engranaje funcional de la máquina, un factor más vinculado al aparato productivo.

El auge de la revolución industrial, y su influencia en el funcionamiento de las organizaciones, hace que éstas comiencen a ser descritas y estudiadas por diversos autores desde la perspectiva de la mejor utilización de las nuevas máquinas vinculadas al proceso productivo. Así, Adam Smith en su obra "*La riqueza de las naciones*" (1776 citado por Morgan, 1998) propone la intensificación e incremento de la especialización en la fabricación, buscando la eficiencia mediante la reducción de la propia discreción de los trabajadores, en favor del control de las máquinas y de ellos por sus supervisores.

Desarrollos teóricos posteriores mantuvieron, implícita o explícitamente, esta concepción mecanicista de organización. Los tratadistas de la teoría clásica de la organización –como Henry Fayol– intentaron un diseño similar a la máquina en su fórmula de organización, al concebirla como una malla de partes: departamentos funcionales (tales como producción, comercial, finanzas, personal, investigación y desarrollo) que se hace a su vez más espesa con nuevas mallas de definición previa de trabajos. Esto se acompaña de un modelo de trabajo definido cuidadosamente y organizado de una forma jerárquica, a través de unas líneas precisas de mando y comunicación. (Morgan, 1998)

Un planteamiento similar se encuentra en la obra de Frederick Taylor² y su propuesta de administración científica del trabajo. Cinco principios sustentan su fórmula básica de organización:³

- Delegar toda la responsabilidad de la organización del trabajo que ha de hacer el empleado-obrero, al directivo.
- Utilizar métodos científicos para determinar el modo más eficiente de realizar el trabajo.
- Seleccionar la mejor persona para realizar el trabajo analizado.
- Instruir al trabajador para hacer el trabajo eficientemente.
- Controlar el rendimiento del trabajador para asegurar que se han seguido los procedimientos adecuados del trabajo y se han conseguido los resultados esperados.

Además, Taylor sugiere el estudio de tiempos y movimientos como un medio para analizar y normalizar las actividades. Este método de análisis del trabajo convirtió poco a poco a los trabajadores en sirvientes de las máquinas, siendo éstas las que llevan el control y marcan el paso del trabajo.

Puede advertirse que la organización mecanicista, junto con las fórmulas concebidas por Taylor y Fayol, está fundamentalmente preocupada por el aumento de la productividad. En efecto, la producción pudo incrementarse varias veces, además de acelerar la sustitución de los expertos artesanos por inhábiles trabajadores. Los problemas humanos, como resultado de tales métodos, resultaron obvios. Los hombres no eran más que “manos” o “mano de obra”, la fuerza o energía necesaria para impulsar la máquina organizacional. El hombre se convierte en autómeta.

Max Weber, desde su posición de sociólogo, observó el paralelismo evidente entre la mecanización de la industria y la proliferación de las formas burocráticas de organización. En sus obras, hizo notar que la burocracia rutiniza los procesos de administración exactamente como la mecanización rutiniza la producción.⁴ Se interesó además por mostrar las consecuencias sociales que podría traer la proliferación de las burocracias y sus efectos en la sociedad humana.

Hoy es posible reconocer la presencia de este tipo de organizaciones mecanicistas. Su gestión está básicamente enfocada a aspectos administrativos y financieros, buscando un adecuado control de los costos vinculados al proceso productivo, y en donde el factor humano es un recurso más que sirve a los fines de productividad y maximización del beneficio.

2 Ver: Taylor, F. Principios de Administración Científica.

3 Ampliar en: Morgan (1998)

4 Para Weber, la burocracia se concibe como una forma de organización que realiza la precisión, la velocidad, la claridad, la regularidad, la exactitud y la eficiencia conseguida a través de la creación de la división prefijada de las tareas de la supervisión jerárquica y detalladas reglas y regulaciones. (Morgan, 1998)

El control en este tipo de organizaciones 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. No obstante, hoy se reconoce que las organizaciones mecanicistas tienen gran dificultad de adaptación a los cambios de circunstancias, cosa que es comprensible ya que ellas fueron pensadas con el propósito de incrementar la productividad (mirada hacia adentro) y no de atender los cambios del entorno. De este modo, la flexibilidad y capacidad de acciones creativas es más importante que la sola eficacia perseguida por este tipo de organización.

Visión organicista – Las organizaciones como organismos. Concebir las organizaciones como organismos implica reconocerlas como sistemas vivos y como sistemas abiertos, que existen en un medio ambiente del cual dependen para satisfacer sus variadas necesidades. En tal sentido, la dirección de las organizaciones puede aumentarse generalmente, a través de una sistemática atención a las necesidades que ella debe satisfacer para lograr su supervivencia.

La organización entendida como un sistema vivo alude a una expresión desde la biología, donde los organismos requieren satisfacer una serie de necesidades para su supervivencia. A diferencia de la visión mecanicista de la organización, donde el trabajador es una pieza más del engranaje productivo, esta nueva concepción impulsada por la Escuela de Relaciones Humanas⁵, propone tener en cuenta las necesidades de los trabajadores promoviendo una serie de motivaciones frente al trabajo realizado.

Con los estudios de Hawthorne⁶ la cuestión de la motivación en el trabajo considera además la relación entre individuos y grupos. Surge entonces una nueva teoría basada en la idea de que los individuos y los grupos, así como los organismos biológicos, trabajan más eficazmente cuando sus necesidades

5 Fue a mediados de los años 30 del siglo XX, donde “se descubre el factor humano en la organización”. En contraposición a la visión de organización como máquina, donde la productividad dependía fundamentalmente de la forma como éstas (las máquinas) operaran, en esta nueva época de la administración se piensa que si al trabajador se le conceden ciertas motivaciones puede ser cada vez más productivo. En adelante, ésta será la principal preocupación de la llamada Escuela de Relaciones Humanas. Los contenidos más esenciales de esta visión pueden ser ampliados en (Aktouf, 2001). No obstante, este nuevo planteamiento en el pensamiento administrativo no producirá, en lo fundamental, una ruptura paradigmática con respecto a la concepción de hombre en la organización. Pueden obtenerse más elementos sobre esta última tesis en (Muñoz, 2002).

6 Consecuente con las pretensiones que sobre el trabajo humano en la organización planteara la nueva escuela de relaciones humanas, se realizaron una serie de experimentos, como el mencionado en Hawthorne, en los cuales se intentó mejorar el trabajo, el rendimiento y la suerte de los trabajadores. Ampliar en Aktouf, 2001, pp. 221 y ss

están satisfechas (Morgan, 1998). Cobra especial importancia en este escenario la propuesta de Abraham Maslow y su jerarquía de necesidades. En orden ascendente, establece la siguiente clasificación:⁷

- Necesidades fisiológicas
- Necesidades de seguridad
- Necesidades de tipo social
- Necesidades relacionadas con el ego
- Necesidad de auto-realización

Sin embargo, la propuesta de Maslow fue duramente criticada al enfocarse al ser humano como una clase de organismo psicológico dirigido a satisfacer sus necesidades tan sólo como una cuestión de crecimiento y desarrollo⁸. En cambio, se propuso integrar las necesidades de los individuos y de los grupos con las de la organización. De este modo, la motivación se enfocaba a propiciar mayor autonomía, responsabilidad y reconocimiento, a la vez que se ejercitaba la capacidad de creatividad y autocontrol.

De otro lado, en las organizaciones concebidas como sistemas abiertos se deben atender sus diferentes procesos de adaptación al entorno. Una de las más importantes ventajas de esta concepción, reside precisamente en el énfasis dado al entendimiento de las relaciones entre la organización y su entorno o ambiente. Los sistemas vivos son sistemas abiertos caracterizados por un ciclo continuo de entrada–transformación–salida–reacción, puesto que la experiencia de un elemento influye en los próximos. La idea de apertura enfatiza la relación clave entre el entorno y el funcionamiento interno del sistema. El entorno y el sistema deben comprenderse como un estado de interacción y dependencia mutua. (Morgan, 1998)

Algunos de los principios que subyacen en esta concepción de organización serán:⁹

- Las organizaciones son sistemas abiertos que deben estar atentos a los cambios del entorno.
- La organización, así concebida, aparece como un conjunto de procesos interactivos que han de estar tan equilibrados internamente como con su relación con el entorno.
- Estas organizaciones son capaces de renovarse y evolucionar para encarar los retos y exigencias de un entorno dinámico y cambiante.

7 Para ampliar este concepto de necesidades en Maslow, ver Morgan, 1998, p. 33

8 Según Lee (1980) la pirámide de necesidades de Maslow no es sino un modelo más dinámico de una jerarquía de necesidades ya establecida por Aristóteles, aproximadamente tres siglos antes de nuestra era. (Aktouf, 2001)

9 Síntesis a partir de (Morgan, 1998)

- Principio de “selección natural”¹⁰, a partir de la condición de supervivencia y su capacidad de adaptación.

En materia de control, la satisfacción de necesidades de los trabajadores se hace con el fin de procurar el autocontrol, mientras que la organización dirige sus esfuerzos a controlar la debida atención que se le da a las influencias percibidas del entorno. Sin embargo, la crítica que se ha formulado a la organización como organismo, radica en su incapacidad para aprender y generar nuevo conocimiento, que le permita trascender su visión eminentemente reactiva a las exigencias del entorno y llegar a anticiparse a los cambios. De lo contrario, su estructura como organización no se renovará e irá perdiendo, poco a poco, su potencial de adaptación.

La organización como cerebro. Los avances en el campo de la sicología han permitido estudiar el funcionamiento del cerebro, especialmente en la segunda mitad del siglo XX. Dos concepciones han tomado especial importancia¹¹: el cerebro como sistema de información procesable y el cerebro como sistema holográfico.

Como sistema de información procesable el cerebro ha sido concebido como un sistema de control similar a un complejo ordenador; como una central telefónica transmitiendo información a través de impulsos eléctricos; como un sistema de televisión con capacidad de ensamblar imágenes coherentes a partir de millones de datos separados; como una sofisticada biblioteca o banco de memoria de almacenamiento de datos de entrada y salida; como un complejo sistema de reacciones químicas que trasmite mensajes; como una misteriosa “caja negra” que conecta estímulos y comportamientos; como un sistema lingüístico operando a través de un código neural que transforma la información en pensamientos, ideas y acciones por medio de reacciones químicas y eléctricas. (Morgan, 1998)

Como sistema holográfico, el cerebro está en capacidad de registrar información de un todo acumulando todas las partes. Se plantea entonces que el cerebro funciona en concordancia con los principios holográficos: la memoria se distribuye a través del cerebro y puede reconstruirse desde cualquiera de sus elementos. (Morgan, 1998)

10 Este principio, originario de la Biología y propuesto por Darwin, ha sido tomado por otras disciplinas como la Sociología y la Administración para explicar fenómenos que ocurren en sus campos de estudio. Así por ejemplo Morgan (1998, p. 29) nos indica que “en este proceso la teoría de la organización se convierte en una especie de biología en la cual las relaciones y diferencias entre ‘moléculas’, ‘células’, ‘organismos’, ‘especies’ y ‘ecología’ son [se hacen] paralelos a aquellos de ‘individuos’, ‘grupos’, ‘organizaciones’, ‘poblaciones (especies)’ y su ecología social”.

11 Ver: Morgan 1998, pp. 65 y ss

La organización concebida desde esta primera forma de ver el cerebro, es decir, como sistema de información procesable, acentúa su interés en una de las variables determinadas por el entorno: la incertidumbre. Para contrarrestar esta variable es necesario disponer de información suficiente y de un proceso de toma de decisiones que permita identificar las acciones más pertinentes a seguir.

Como punto de contrastación se tiene que en la organización mecanicista los procesos de toma de decisiones son rutinarios y rígidos, llegando a prestar escasa atención a la incertidumbre y la influencia que en ella pueda tener el entorno; puede decirse que el conjunto de las decisiones organizacionales están predeterminadas. En la concepción orgánica, la necesidad de adaptación conlleva a la creación de grupos *ad hoc* y los procesos de toma de decisiones se tornan flexibles. Entretanto, las organizaciones concebidas como cerebros trascienden la visión orgánica pues están más interesadas en generar una capacidad progresiva de procesar información, es decir, investigando sofisticados sistemas de información, diseño de matrices y sistemas de coordinación.

En este sentido, el control se orientará a garantizar que dichas condiciones se den de manera coherente. Dedicará especial atención al control sobre la eficiencia y eficacia de los sistemas de información, además de su aporte al proceso de toma de decisiones desde la perspectiva del cumplimiento de los objetivos organizacionales que se hayan definido. Pero además, las organizaciones concebidas como cerebros destacan una característica singular: el aprender, y el aprender a aprender. Esta labor la realizan con el apoyo de la cibernética¹² y con la aplicación de sus cuatro principios fundamentales (Morgan, 1998):

- Los sistemas deben ser capaces de sentir, controlar y explorar aspectos significativos de sus entornos.
- Deben ser capaces de comunicar esta información a las normas operativas que guían el comportamiento del sistema.
- Deben ser capaces de detectar desviaciones significativas de las normas.
- Deben ser capaces de iniciar las acciones correctivas cuando se detecten discrepancias.

Los cerebros como sistemas holográficos hacen posible crear una visión de la organización donde las capacidades requeridas en la totalidad están contenidas y envueltas en las partes, permitiendo al sistema aprender, auto-organizarse y

12 La Cibernética es, relativamente, una ciencia nueva interdisciplinaria, enfocada al estudio de la información, la comunicación y el control. Cibernética viene del griego “kubernetes” que significa “gobierno del timón”. El término fue acuñado por el matemático Norbert Wiener, quien lo utilizó para caracterizar los procesos de intercambio de información a través de los cuales las máquinas y organismos incorporan una autorregulación de su comportamiento para mantener unos estados constantes. (Morgan, 1998)

mantenerse en funcionamiento, incluso cuando partes específicas no funcionan o se retiran. Algunas ventajas de esta concepción pueden resumirse así:¹³

- Esta concepción aporta a la comprensión del aprendizaje organizacional y al desarrollo de la auto-organización.
- Desarrolla los elementos necesarios para enfrentar con éxito los cambios y las exigencias del entorno dinámico.
- Se desarrollan como sistemas de aprendizaje y ponen especial interés en la autocrítica.

Visión sistémica – La organización como sistema. Esta es quizás una de las visiones de organización más comunes y tratadas en los medios académicos y profesionales, cuyos fundamentos iniciales se encuentran en la Teoría General de Sistemas. En esencia, la Teoría General de Sistemas plantea que todo fenómeno, no importa su naturaleza y el tipo de ciencia al cual se circunscriba, puede ser abordado desde el enfoque de sistemas, entendiendo por sistema un conjunto de elementos interrelacionados que pretenden lograr un objetivo. Para Bertalanffy el sistema es un complejo de elementos que actúan recíprocamente (Dávila, 1985). De esta manera se pasa de un enfoque lineal de comprensión a un enfoque sistémico de los fenómenos, tanto naturales como sociales.

Algunos de los principios básicos de los sistemas son:

- Recursividad, se reconoce que dentro de un sistema existen varios subsistemas.
- Transitividad, relación entre sistemas y subsistemas.
- Entropía, o tendencia al caos y a la desorganización.
- Organicidad.
- Homeóstasis, tendencia al equilibrio entre los elementos componentes del sistema.
- Sinergia, el todo es más que la suma de las partes.
- Holismo, esto es, mirar al sistema o subsistema como un todo.

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 sistema. 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.

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,

13 Síntesis a partir de Morgan, 1998, pp. 93 y ss

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.

Las Organizaciones como sistemas políticos. Desde esta perspectiva, la organización se concibe como un escenario de poder donde convergen diferentes intereses, la mayoría de las veces en conflicto. El poder es en general el medio a través del cual se resuelven los conflictos, y con éste se busca controlar los procesos de decisión.

Cuando se habla de “intereses” se alude a un complejo equipo de predisposiciones que abarca ambiciones, valores, deseos, expectativas y otras orientaciones e inclinaciones que conducen a una persona a actuar en una u otra dirección (Morgan, 1998). Esta divergencia de intereses puede darse tanto internamente, considerando los conflictos que en este sentido han de resolverse en la organización, como a nivel externo cuando concurren diversos agentes sobre la actividad económica de la organización.

Algunas de las más reconocidas fuentes de poder utilizadas para resolver los conflictos de intereses en la organización contemporánea pueden ser:¹⁴

- Autoridad formal
- Control de recursos escasos
- Utilización de la estructura organizacional, leyes y reglamentos
- Control de los procesos de decisión
- Control del conocimiento y la información
- Control de límites
- Capacidad de tratar con la incertidumbre
- Control de la tecnología
- Alianzas interpersonales, comunicaciones y control de la “organización informal”
- Control de las contra-organizaciones
- Simbolismo y manipulación de las ideas
- Sexo y control de las relaciones de sexo
- Factores estructurales que definen el escenario de acción
- El poder que ya se tiene

Estas fuentes de poder pueden ser usadas de manera estratégica para resolver los conflictos de interés, tanto internos como externos, desde la perspectiva de procurar la continuidad de la organización. Ahora, la presencia de conflictos no puede considerarse como algo nefasto; estas relaciones

14 Cada una de estas fuentes de poder aparece descrita en Morgan, 1998

contradictorias y dialécticas propician nuevas formas de aprender y hacen que la organización se transforme.

Anteriormente las organizaciones se consideraban como un ente en abstracto, alejado del conjunto social, que desarrollaba algún tipo de actividad económica en la cual sólo estaban interesados el principal -que aporta el capital- y el agente -o administrador- además del Estado, para su estimación de cargas tributarias. Hoy se asiste a una ampliación de los agentes de interés que confluyen en la organización: el capital, la administración, el trabajo, el Estado, los clientes, los consumidores, los otorgantes de crédito, los inversionistas potenciales, la competencia y la comunidad. Cada uno de estos agentes manifiesta una participación, directa o indirecta, en las actividades de la organización, y de hecho se muestran interesados en su permanencia.¹⁵

Para controlar las premisas de decisión, el poder aumenta para la persona (o grupo) que es capaz de influenciar el proceso de toma de decisiones. Esto llama la atención sobre la importancia del conocimiento y la información como fuentes de poder (Morgan, 1998). En este último sentido, la disponibilidad de la información, su adecuado proceso y la oportunidad de la misma, permitirá a los diversos agentes soportar sus decisiones y continuar participando con sus intereses en la vida organizacional.

El control deberá actuar entonces para dirimir los conflictos y evitar los excesos de poder en la toma de decisiones. Se plantea como una acción neutral que debe buscar el equilibrio en las decisiones para que no se vean favorecidos unos grupos de interés sobre otros.

*Responsabilidad y organización: Las organizaciones sociales inteligentes*¹⁶. Las organizaciones no son un bien natural que aparece en forma espontánea. Podrían considerarse como una construcción cultural, en la medida que surgen de la interacción de unos elementos naturales y otros artificiales, que se combinan coherentemente. Corresponden a asociaciones de personas que por voluntad propia, reúnen esfuerzos y comparten riesgos (para minimizarlos), basándose en la presunción de lealtad hacia el otro, por la cual es posible tener la esperanza o certidumbre para tejer hilos comunes. Es decir, se fundan sobre la base de este capital preexistente, el *capital social*, ligado a la idea de confianza. Es este valor preexistente el que puede garantizar el ejercicio

15 Otros elementos importantes sobre la relación poder-intereses-información y el papel del control como inhibidor de los excesos de poder puede verse en (Obando, 2001).

16 La mayor parte de las ideas aquí expuestas, se toman de una construcción de referentes teóricos preliminares en el marco del proyecto de investigación “Análisis de responsabilidad social en pequeñas y medianas empresas de la ciudad de Medellín”, auspiciado por el Comité de Investigaciones de la Fundación Universitaria Luis Amigó (Bustamante y Quiróz, 2003) y que posteriormente han sido también recogidas en el libro “Responsabilidad Social, Organizaciones y Contabilidad”. Medellín: Fundación Universitaria Luis Amigó, 2007.

responsable de la actividad económica, y es condición previa para ejercer una actividad socioeconómica.

La responsabilidad social no es una creación de la organización, es un presupuesto social básico necesario que le antecede. Ahora, la responsabilidad no puede limitarse al *fuero moral* interno del ente; no puede recluirse al ámbito de las organizaciones, so pena de convalidar la filosofía *liberal* hegemónica en la que se justifica ideológicamente el ejercicio de una actuación ética sin moral, que es en buena parte responsable del deterioro social y ecológico actual.

La responsabilidad implica el reconocimiento del rol propio y de las consecuencias de las acciones desde la propia convicción (responsibility), pero además la rendición de cuentas ante terceros acerca del cumplimiento de estas convicciones, es decir, como responsabilidad exigible y susceptible de ser conocida por todos (accountability). La responsabilidad se configura plenamente si es practicada de convicción y adicionalmente presentada ante la comunidad (Schvarstein, 2003). Esta es, en esencia, la concepción de organización socialmente inteligente en Shvarstein, es decir, aquella que desarrolla capacidades y competencias necesarias para un ejercicio ético de la responsabilidad social sustentado en la rendición de cuentas, interna y externa, como postulado social básico.

De este modo, puede afirmarse que toda organización posee una condición social porque:

- Es creada y gestionada por seres humanos, con unos patrones de comportamiento y organización.
- Los beneficiados por los bienes y servicios que se proveen son finalmente las personas, tanto en lo individual como en lo colectivo.
- Las actividades productivas y empresariales pueden generar impactos (positivos y/o negativos) que en últimas son percibidos por la comunidad que circunda a las organizaciones.

Por lo tanto una organización no puede existir sólo para sí, para su propio crecimiento económico, si éste no se expresa en una generación de beneficio colectivo. Toda organización existe en el marco de complejas redes de relaciones con múltiples sectores y grupos humanos de esa gran colectividad llamada “sociedad”.

Es posible identificar, alrededor de las organizaciones, diversos grupos o sectores de interés que de algún modo tienen injerencia o motivación por conocer las decisiones y procesos organizacionales: los empleados, los propietarios, los administradores, los consumidores, los clientes, los proveedores, la competencia, el Estado, los otorgantes de crédito y la comunidad en general. De tal modo que la organización se convierte en una “coalición” de diferentes intereses. Al asumir un “paradigma del interés público” la Contabilidad produce y analiza información desde la perspectiva del mejor

beneficio posible para todos los agentes de interés, no para uno solo de ellos. La cuestión social trasciende la realización de algún tipo de gestión orientada a buscar objetivos en este sentido. Hoy se requiere que las organizaciones se reconozcan como sendas construcciones sociales a las cuales les es inherente el desarrollo de una responsabilidad social.

Sin embargo, hoy este discurso ha sido atrapado por las lógicas del mercado y, más allá de buscar la realización del bien común y el desarrollo de una actividad productiva que esté en armonía con el mundo natural y social, viene siendo utilizado en cambio como una estrategia organizacional. De este modo, se hacen visibles algunas ventajas que para las empresas genera la atención de lo social (y entre ello lo ambiental) y que convierten este hecho en una decisión rentable:

- Genera ventajas comparativas, es decir, se convierte en elemento diferenciador con respecto a otras empresas.
- Mayor competitividad, dado que el desarrollo de su gestión social y ambiental, con la consiguiente rendición de cuentas, traerá como consecuencias: una mayor aceptación de sus productos y/o servicios en el mercado; mayor posicionamiento; y, mejoramiento de su imagen corporativa.
- Desde el punto de vista estratégico, la atención de la cuestión social, en otras palabras, el cabal ejercicio de la responsabilidad social, se convierte en factor de sostenibilidad empresarial.

Aun así, no existen todavía las condiciones materiales ni la suficiente conciencia para que las organizaciones productivas hagan uso de esta estrategia, si es que puede llamársele de esta forma. Puede verse que esta denominación asume un carácter utilitarista que traslapa el hecho de que la responsabilidad social de las organizaciones es fundamentalmente un problema ético.

Evolución del concepto de "Entidad Contable" según Jean Meyer

El concepto de entidad contable se ha tomado de distintas maneras y corresponde a una visión particular de empresa, a partir de la cual se entiende su forma de interpretación y explicación, en otras palabras, su sentido y finalidades. De igual manera, se deja entrever en cada concepción su íntimo vínculo con la Contabilidad y el papel que ésta ha de asumir con respecto a la preservación de la entidad. A continuación se presentan, de manera breve, los principales rasgos inherentes a cada una de las concepciones propuestas por Meyer, enriquecidas con algunos planteamientos que surgieron en el seno del grupo de investigación.

Propiedad tradicional. La empresa pertenece a sus propietarios, quienes la usan para aumentar su riqueza. Empresa es igual a propietario. La finalidad de la Contabilidad estará orientada a presentar a los accionistas un informe detallado que describe el crecimiento y estado de dicha riqueza.

Capital residual. La empresa es una porción de capital residual que comparten los accionistas. Desde la Contabilidad se deben presentar informes sobre el capital residual que se transfiere a cada uno de los accionistas de acuerdo con su grado de participación en la entidad.

Capital contable. La empresa es un conjunto de activos colectivos que pertenece a los inversionistas y a los acreedores, quienes asumen riesgos. La Contabilidad se utiliza fundamentalmente para presentar informes sobre las posesiones y responsabilidades frente a terceros y accionistas, en términos del reconocimiento de derechos y obligaciones.

Autocapital contable. La empresa es una institución con derecho propio, que actúa en su propio interés. El accionista provee capital. La Contabilidad sirve para presentar información sobre la existencia de activos y obligaciones con acreedores e inversionistas.

Social. La empresa es sujeto de responsabilidad social y debe satisfacer las múltiples demandas de la sociedad. Desde la Contabilidad es posible presentar información sobre resultados, situación y responsabilidad frente a agentes diversos, los cuales manifiestan algún tipo de interés en el desarrollo de la actividad económica particular, reconociendo una interacción con los demás grupos sociales.

Empresa. La empresa es una coalición de intereses e inversionistas, con resultados destinados a diversos agentes. La Contabilidad se utiliza para presentar el ingreso neto de la empresa y las utilidades como medida de éxito en la gestión y utilización de unos recursos provenientes de la inversión primaria.

Reserva o Fondo. Desde esta concepción la empresa es un conjunto de recursos (activos), restricciones y controles. A través de la información contable es posible presentar la situación de la empresa desde el punto de vista de la variación en el conjunto de recursos, dadas las restricciones y controles.

Comandantes. La empresa es un cúmulo de recursos asignados a unos comandantes con autoridad. La Contabilidad se utiliza para presentar la situación y resultados de los recursos asignados al comandante, en otras palabras, a partir de ella es posible hacer un seguimiento a su gestión.

Desde los imaginarios de organización se pudo establecer una relación entre cada uno de ellos con el escenario del control, esto es, el tipo de actividades a realizar para preservar a la organización y sus fines. En este mismo sentido, cuando se aborda el imaginario de entidad contable se postula el papel que ha de jugar la Contabilidad como generadora de mensajes y representaciones, como consecuencia además de una cierta racionalidad controladora, encaminada al mantenimiento y la continuidad del ente. Así, se entiende que la información es insumo básico para el ejercicio del control y, en definitiva, para sustentar los procesos de rendición de cuentas en los ámbitos interno y externo.

Considerando que el imaginario puede entenderse como una construcción de orden epistemológica, es posible afirmar, para el caso que nos ocupa, que a cada imaginario de empresa/organización estará asociado un nivel de abstracción específico. Así, se tiene la siguiente relación:¹⁷

Cuadro 1. *Niveles de abstracción asociados a la concepción de Empresa*

Concepción de Empresa	Nivel de abstracción
Propietarios	Dogmático
Recursos	Empírico
Áreas	Técnico
Procesos	Tecnológico
Organización	Científico

Con base en lo anterior, se justifica la precisión conceptual presentada en líneas anteriores, para decir que el concepto de organización corresponde a un nivel de abstracción científico. Además, el tipo de imaginario que más se ajustaría a un escenario ideal para la Revisoría Fiscal será el de la organización social inteligente, el cual encuentra rasgos de familiaridad con el planteamiento de Meyer sobre Entidad Contable Social. No obstante, ello no quiere decir que se haga abstracción de otros elementos que determinan este tipo de organizaciones, por ejemplo, la convergencia de distintos intereses y particulares grupos sociales de referencia con los cuales la organización interactúa en su cotidianidad.

El revisor fiscal frente a la revisoría fiscal

Uno de los factores determinantes de la crisis actual de la Revisoría Fiscal radica en la falta de comprensión de su sentido y significado. Si bien es cierto que hay algunas pistas en la normatividad acerca de posibles concepciones, aún no se cuenta con una construcción sobre su fundamentación teórica. La doctrina en este sentido ha identificado unos elementos fundantes en la teoría latina del control, asociándola a un control de fiscalización para ayudar a satisfacer una función esencial del Estado: servir como garante del interés público interviniendo sobre la actividad desarrollada por las organizaciones sociales (particularmente las económicas); sin embargo, el carácter ahistórico

¹⁷ Para tener un mayor acercamiento a las formas de entender estos particulares niveles de abstracción puede verse Machado, 2000

con que ha sido tomada la Revisoría Fiscal no ha permitido aún reconocerla en su génesis y evolución en materia de Control.¹⁸

Las siguientes líneas intentan describir algunas concepciones que hoy habitan en la mente de nuestros revisores fiscales en relación con la Revisoría Fiscal, clasificadas así:

- La Revisoría Fiscal como actividad
- La Revisoría Fiscal como función
- La Revisoría Fiscal como Agente
- La Revisoría Fiscal como Órgano; y
- La Revisoría Fiscal como Institución.

Puede decirse que cada una de estas concepciones (imaginarios) corresponde a distintos niveles de abstracción y determinan un alcance en términos del control.

La Revisoría Fiscal como actividad

Según la Real Academia Española (RAE), la actividad se entiende como “facultad de obrar; diligencia, eficacia; prontitud en el obrar; conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad”.

Es común en nuestro medio encontrar arraigada esta concepción de Revisoría Fiscal, reducida a un conjunto de tareas rutinarias que se realizan, generalmente, sobre una información de tipo contable plasmada en los estados financieros, sin tomar en consideración aspectos estructurales, internos y externos, inherentes a una organización. De esta actividad se deja constancia en los llamados “papeles de trabajo” representados en una serie de planillas de seguimiento y verificación de saldos, desde donde se asume que la realidad empresarial está reflejada en los estados financieros que se han elaborado con base en principios de contabilidad generalmente aceptados.

Por supuesto, esta concepción corresponde a un nivel de abstracción de carácter dogmático, en la cual el control se entiende como actividad (o conjunto de actividades) asociada a un agente: el Revisor Fiscal. Es el agente el representante de la máxima autoridad de control y el conjunto de actividades por él desarrolladas son, en sí mismas, la Revisoría Fiscal. Así las cosas, la labor realizada no alcanza a satisfacer las expectativas que en materia de control se tienen desde los distintos escenarios (empresa, Estado y comunidad) donde se ubican unos intereses en la vida económica de las organizaciones que, por supuesto, trascienden en mucho la mera revisión de saldos contables.

18 No obstante, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública ha emitido, a mediados de 2008, la orientación profesional sobre Revisoría Fiscal donde se hace un esfuerzo importante por esclarecer la naturaleza y alcance de esta institución, fundamentada en el control de fiscalización.

La Revisoría Fiscal como función

La función se entiende como la “capacidad de actuar propia de los seres vivos y de sus órganos, y de las máquinas o instrumentos; tarea que corresponde realizar a una institución o entidad, o a sus órganos o personas” (RAE). De esta manera, el control se asume como función que debe realizarse dentro de un órgano y que se deriva de una división social del trabajo cuando se le atribuyen unos objetivos que posibiliten el buen funcionamiento de las distintas partes del órgano. Se entiende así la función de control ligada a los intereses del “órgano” llamado empresa, estableciendo fuertes vínculos con la misma y manteniendo una relación de dependencia en cuanto a la realización de los objetivos que se le han asignado.

En esta perspectiva de análisis, el alcance del control como función no trasciende las fronteras de la organización, es decir, no considera elementos del entorno ni los intereses de los grupos sociales de referencia que convergen en la actividad económica desarrollada. Lo anterior se explica en la medida que el control, así entendido, se preocupa más por el funcionamiento interno del aparato productivo (empresa) en consideración de sus partes, mas no tanto por tener una visión holística del mismo, ni por analizar la interacción con otros agentes externos y las consecuencias que de tal hecho puedan derivarse.

Las concepciones de la Revisoría Fiscal como actividad y como función tienen una relación directa con el agente (Revisor Fiscal) siendo un elemento más para sustentar la ausencia de un cuerpo teórico, conceptual y metodológico propio para la figura, lo que ha permitido que, tanto desde la norma como desde diversos planteamientos académicos, se le atribuyan funciones al agente realizador del control y no haya una preocupación por identificar la naturaleza misma de la Revisoría Fiscal.

La Revisoría Fiscal como Agente

En nuestro medio es común encontrar visiones que confunden la Revisoría Fiscal con el Revisor Fiscal, es decir, se ha creído que el conjunto de acciones desarrolladas por el agente de control constituyen el control mismo. La normatividad ha contribuido de alguna manera a esta confusión pues su desarrollo ha estado orientado a definir unas funciones, unos objetivos de control y las calidades que debe reunir el agente de control.

Asumir esta concepción para la Revisoría Fiscal implica reducirla a las actuaciones de sus agentes, otorgándole un sentido empírico y pragmático del cual dependerá su evolución y desarrollo. Así, Revisor Fiscal y Revisoría Fiscal se confunden en un todo único e indisoluble que subsumirá cualquier estipulación legal exclusivamente a las actuaciones del agente.

Aun más preocupante es el hecho de que, bajo esta concepción, las actuaciones indebidas de los revisores fiscales ponen en tela de juicio

la idoneidad y la razón de ser de la Revisoría Fiscal, razón por la cual desde distintos escenarios, académicos y políticos, se ha comenzado a plantear la necesidad de entregar esta “función de control” a otras profesiones, cuestión que, no resulta ser la salida más conveniente para los intereses de la profesión contable, ni tampoco solucionaría el problema de fondo: la crisis de confianza y la naturaleza misma de la Revisoría Fiscal.

La Revisoría Fiscal como Órgano

Esta concepción ha estado presente en las últimas disposiciones legales en materia de Revisoría Fiscal y control en nuestro país. Entender la Revisoría Fiscal como órgano supone una adscripción de la misma a la organización, es decir, como parte integrante de ella actuando, desde una perspectiva sistémica, como un subsistema necesario y vital para el funcionamiento general del sistema organizacional.

Según Franco (2003) la palabra “órgano” es un término originado en la teoría general de sistemas, que como es bien sabido tuvo origen en la biología (L. Von Bertalanffy es su precursor) y se fundamenta en concepciones organicistas; de acuerdo con este enfoque la Revisoría Fiscal es un órgano, es decir, parte de un ente o ser organizado destinado a cumplir una función vital, esto es, necesaria para la vida del ser. Pero la Revisoría Fiscal no es vital para las empresas, ya que estas pueden existir sin ella; la Revisoría Fiscal solamente es fundamental para el Estado y la Sociedad, en su concepción de interventor de la economía y garante del interés público.

Esta consideración de Franco, si bien es compartida en su análisis con respecto al término de órgano, parece otorgar poca importancia a la presencia de la Revisoría Fiscal para las organizaciones. Teniendo en cuenta el papel que han jugado los empresarios en la deslegitimación de la Revisoría Fiscal, sus intereses también deberán ser consultados a la hora de definir la naturaleza de la misma. En otras palabras, se trata de resaltar la importancia que para el desarrollo empresarial tendrá la Revisoría Fiscal como garante de la continuidad del ente.

Además, es preciso reconocer que la Revisoría Fiscal puede entenderse como órgano no necesariamente adscrita a la organización económica sino también al Estado mismo. Así, se tomaría como un organismo más bajo la dependencia directa del Estado, funcionando con recursos del erario. Bajo esta perspectiva, el Revisor Fiscal sería considerado como un funcionario público al que se le encargarían una serie de tareas a realizar en favor del Estado y bajo la dirección de sus administradores (gobierno).

A su vez, la concepción de Revisoría Fiscal como órgano ha entrado en conflicto con aquella última tendencia que la define como Institución basada en el control de fiscalización. La fiscalización se constituye en un elemento

institucional determinante en la construcción social fundada en el binomio de autonomía e integración, a condición de erigirse en institución social, antes que en órgano de la administración. Como órgano de la administración, la fiscalización carece de independencia, está ligada a los intereses de los administradores y eventualmente de los inversionistas (léase socios) y en tal circunstancia se compromete con valores diferentes a los requeridos por el desarrollo de la sociedad. (Franco, 2002)

Las concepciones anteriormente descritas no satisfacen completamente el alcance de esta figura de control si ella ha de entenderse como garante del interés público frente a la iniciativa privada y como protectora de los patrimonios culturales, ecológicos y económicos de la nación. Asumiendo que es poco el desarrollo teórico y de precisión conceptual que en nuestro medio existe en este sentido, el siguiente apartado se propone plantear algunos elementos de análisis que nos acerquen a una concepción más amplia de la Revisoría Fiscal.

La revisoría fiscal como institución: un acercamiento a su naturaleza y alcance

La Revisoría Fiscal como institución constituye una concepción emergente que se antepone a aquellas concepciones empíricas y mecanicistas que la toman como actividad, como función, como órgano o como agente. No obstante, esta nueva naturaleza de la Revisoría Fiscal no ha sido suficientemente discutida, en términos de procurar una ubicación conceptual, por ejemplo, de su carácter institucional. Las siguientes líneas intentarán ofrecer algunos elementos de análisis en esta dirección.

¿Qué es una Institución? Ante este interrogante conviene abordar un concepto más envolvente al de institución: el concepto de estructura social. Por estructura social se entiende la trama de relaciones e interacciones -desde el punto de vista cultural, político, económico, sociológico, en un contexto espacial delimitado por un territorio- que se configura históricamente y a partir de la cual se establecen unos acuerdos que se garantizan por la presencia de instituciones. La estructura social está compuesta por individuos que ocupan status y cuyas relaciones entre sí se rigen por reglas o normas de comportamiento que se denominan instituciones. (Zino, 2000)

A continuación se presentan concepciones que sobre *institución* han planteado algunos autores (Zino, 2000):

Un sistema, establecido o reconocido socialmente, de normas o pautas de conducta referentes ha determinado aspecto de la vida social (Radcliffe-Brown, 1993); conjunto de ideas, opiniones y normas de comportamiento propuestas y a menudo impuestas a los individuos en una sociedad determinada (Petit, F., 1984); un modo estandarizado de conducta social o un modo estandarizado de

co-actividad (Nadel, 1974); un conjunto de normas que se aplican en un sistema social, y que definen lo que es legítimo y lo que no lo es en dicho sistema. (Mendras, 1968)

La institución implica un acuerdo sobre una serie de valores tradicionales alrededor de los cuales se congregan los seres humanos. Esto significa también que esos seres mantienen una definida relación, ya entre sí, ya con una parte específica de su ambiente natural o artificial. De acuerdo con lo estatuido por su tradicional propósito o mandato, obedeciendo las normas específicas de su asociación, trabajando con el equipo material que manipulan, los hombres actúan juntos y así satisfacen algunos de sus deseos, marcando al mismo tiempo su impronta en el medio circundante. (Malinowski, 1993, citado por Zino, 2000)

De este modo, y recogiendo algunos elementos comunes en las definiciones anteriores, la institución se entiende como un conjunto de ideas, opiniones, normas y conductas que son practicadas, y hasta compartidas, por los individuos que hacen parte de un grupo social determinado. Las instituciones tienen cierta durabilidad y estabilidad y pueden ser impuestas, propuestas, acordadas o reconocidas. Los antecedentes de la teoría de instituciones se ubican en las ciencias sociales. Algunos de sus precursores más destacados son: Herbert Spencer (1820-1903), Bronislaw Malinowski (1884-1942), Max Weber (1864-1920) y Emile Durkheim (1858-1917).

A partir de las consideraciones de estos autores se gestó una teoría moderna de institución, cuyo principal exponente es Arnold Gehlen (1904-1976) quien plantea que la conducta personal no puede considerarse instintiva sino como resultado de la conciencia. Esto supondría un gran esfuerzo para el individuo al tener que recurrir a su conciencia cada vez que fuera a enfrentarse a un hecho, situación o decisión en la vida social, lo que a su vez le produciría una sobrecarga. Para Gehlen, es precisamente allí donde surgen las instituciones como formas liberadoras de la sobrecarga; expresa que el papel de las instituciones en la vida social es el de actuar como “substitutivos del instinto”.

En este mismo sentido, para Luckmann (1996, citado por Zino, 2000) las instituciones cumplen un papel de memoria de actuación colectiva; un conjunto de recuerdos transmisibles con relativa facilidad. La institucionalización comporta entonces una utilidad social de conjunto en la medida en que organiza “económicamente” la acción social. Para Weber, una acción es social cuando:

- Tiene en cuenta el comportamiento de los otros;
- Tiene un valor significativo y simbólico para los demás;
- Se modifica en función de la acción de los otros y de sí misma.

¿Por qué surgen las instituciones? Se dan como respuesta a problemas que deben resolver los sujetos en la vida social. Las instituciones obedecen al orden social y su papel está en mantener o transformar dicho orden. Así, los elementos propios de una institución pueden ser:

- La respuesta al problema en sí.
- Los elementos justificatorios de dicha respuesta (que pueden ser de carácter mítico, político, religioso, soportado en la tradición...)
- Las maneras de orientar y forzar los comportamientos hacia las previsiones institucionales. Una de estas maneras corresponde al Derecho; por lo cual las instituciones no se reducen a un problema del Derecho o del ordenamiento jurídico vigente.
- Las sanciones. La institución no está basada en la existencia de sanciones; ni las sanciones en sí mismas son las que determinan los comportamientos; pero ellas coadyuvan a que las instituciones se conviertan en modos establecidos de pensar, actuar, sentir.

Dos consideraciones necesarias para el entendimiento de la institución: el proceso de institucionalización y el proceso de transmisión institucional (Zino, 2000). La institucionalización explica el proceso por el cual se genera o se establece una institución, es decir, el modo por el cual los sujetos, enfrentados a un determinado problema, establecen una pauta de actuación común, o establecen unas formas de pensar o de sentir compartidas. Se trata entonces de un análisis del modo como surgen las instituciones. La transmisión institucional en cambio hace referencia al proceso por el cual los sujetos, en tanto que miembros de un determinado grupo, adoptan las instituciones. Este proceso denominado “socialización” permite que los sujetos internalicen los componentes de su cultura, de su grupo social y pasen así a ocupar un lugar en la estructura social.

Una corriente alternativa de la teoría de las instituciones es la denominada “análisis institucional”, la cual a través de sus reflexiones ha advertido sobre el peligro del mantenimiento y la reproducción de las instituciones, en cuyo sentido ellas actuarían como instrumento de alienación. Desde una perspectiva dialéctica, considera necesaria la acción social en la búsqueda permanente de la transformación institucional, ya que su permanencia puede estar orientada a garantizar cierto tipo de relaciones sociales provocando desigualdad y explotación. Su principal exponente es G. Lapassade (1972) quien plantea que

la institución es el equivalente en el campo social de lo que es el inconsciente en el campo psíquico. Lo cual se expresa en otros términos por medio de la fórmula: la institución es el inconsciente político de la sociedad (...) la institución censura la palabra social, la expresión de la alienación, la voluntad de cambio. (citado por Zino, 2000)

Para los autores vinculados a esta corriente de pensamiento, las instituciones son el resultado de una relación dialéctica entre tres fuerzas: instituido, instituyente e institucionalización.

Lo instituido designa lo que está establecido; es el conjunto de valores y normas dominantes, de status y roles que fundamentan el orden social. Lo instituido tiene pretensión de universalidad, de perennidad y de verdad,

atributos que lo convierten en una fuerza conservadora. Entretanto, lo instituyente define la fuerza de protesta contra lo instituido; se manifiesta haciendo caer la máscara de la universalidad, perennidad y verdad con que lo instituido se presenta. Se trata, por tanto, de una fase de negación. Finalmente, la institucionalización consiste en la recuperación de la fuerza innovadora de lo instituyente por lo instituido; aparecen así una serie de reglas nuevas pero que permiten que la institución se perpetúe.

Desde otro referente teórico (De Munck, 2000), la institución es considerada como “una convención social” en la cual es posible distinguir dos elementos fundantes: la definición de reglas y la intencionalidad. Se habla entonces de reglas normativas y de reglas constitutivas. Las primeras regulan acciones, eventos, comportamientos que existen fuera de sí mismas; las segundas literalmente crean las acciones que reposan sobre ellas, es decir, son reglas intrínsecas al hecho institucional. El elemento intencionalidad se entiende como intencionalidad colectiva. Esto quiere decir que una institución no se crea sino en virtud de un acuerdo humano, de una aceptación o de otras formas de intención colectiva. La definición de la intencionalidad considera un proceso históricamente formado de la misma, al reconocer los medios y los fines que la harán posible, y que constituyen su propia génesis y desarrollo.

¿Qué no es una Institución? Una institución, como se dijo antes, no es producto exclusivo del ordenamiento jurídico; no es un problema de Derecho, más que una construcción social fruto de las relaciones e interacciones humanas. Una institución no es un espacio físico, fáctico, palpable, a la manera de un palacio, o de una oficina de alguna entidad gubernamental. Es una construcción en abstracto que representa los imaginarios colectivos en la perspectiva de la resolución de problemas ligados a la vida social. La institución no es un concepto aplicable solamente al Estado y sus instituciones, ya que su origen está ubicado en la sociedad y la cultura. Institución no es un concepto que pueda acuñarse a un determinado saber, sino que constituye la posibilidad de representar los acuerdos que socialmente se han establecido para distinguir múltiples aspectos de la vida social.

Una síntesis sobre los procesos de institucionalización y transmisión institucional puede observarse en la figura 1.

Entonces, ¿cómo puede entenderse la Revisoría Fiscal como institución? El proceso de institucionalización debe partir de la necesidad de llegar a unos acuerdos fundamentales en materia de control, para lo cual se requiere que el imaginario colectivo se dirija hacia lo que algunos autores han dado en llamar un “paradigma del interés público” soportado en la rendición de cuentas (proceso de transmisión institucional). Estos acuerdos fundamentales estarán orientados a definir unos postulados sociales básicos y unos objetivos a satisfacer -desde lo macro y desde lo micro- en materia de control.

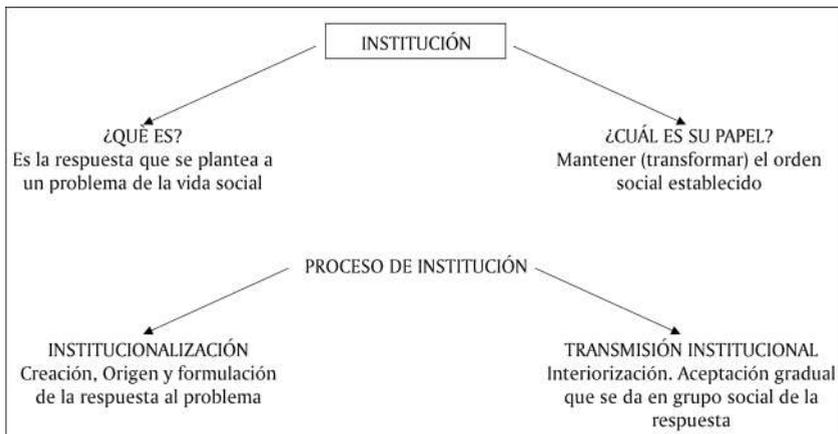


Figura 1. Elementos de un proceso de institucionalización

Fuente: Elaboración propia a partir de Zino (2000).

Postulados sociales básicos:

- Interés público
- Fe pública¹⁹
- Confianza pública

Objetivos a satisfacer desde lo macro:

- Protección del interés público
- Protección de los patrimonios culturales, ecológicos y económicos
- Mantenimiento del orden público económico
- Mantenimiento del orden público social

Objetivos a satisfacer desde lo micro:

- Mejoramiento de las condiciones de productividad
- Coadyuvar al logro de los objetivos básicos organizacionales: rentabilidad, crecimiento y sostenibilidad
- Mediar entre los intereses que confluyen en la actividad económica y social de la organización –atención a los intereses de los distintos Grupos Sociales de Referencia.
- Garantizar la continuidad de la organización

¹⁹ No es suficiente con que se elabore información (contable) por parte de personas idóneas; se requiere, además, que lo que se informe sea verdadero, que por lo menos exista esa sospecha, esa presunción de verdad, así sea impuesta (Machado, 1999). La Fe pública es una facultad que ha sido otorgada por el Estado a los contadores públicos (como depositarios de confianza pública) para avalar sus actuaciones en materia de certificación y dictaminación de información relacionada con la vida social y económica de las organizaciones sobre las cuales actúa. La Confianza pública da cuenta del grado de aceptación social en la medida en que se satisfacen adecuadamente las demandas que en materia de información y control hacen los distintos grupos sociales de referencia.

En este sentido, la Revisoría Fiscal como institución de carácter social, si bien es reconocida y respaldada por el Estado, deberá conservar su carácter de independencia. Para su labor se apoya en un control de fiscalización tomando como ámbito de actuación específico a las organizaciones sociales inteligentes que han interiorizado la cultura de la rendición de cuentas, en los términos responsibility y accountability antes referenciados.

En las organizaciones empresariales, estatales y sociales, interactúan diversos agentes sociales por su acción interna o por empoderamiento surgidos de acciones directas o normas jurídicas. Allí están presentes el capital integrado por inversionistas de primero y segundo tipo, administradores entre los cuales se incluyen los miembros de los directorios o juntas directivas y la alta gerencia, los trabajadores materiales o del conocimiento, clientes, consumidores, otorgantes de crédito, proveedores, competencia, Estado y comunidad en general. Diez agentes sociales interactuando en organizaciones, ejerciendo poder unos con mayor discrecionalidad que otros, estableciendo barreras al ejercicio de poder por los otros, es decir, controlando y coadyuvando de manera permanente para que las actividades de la organización se orienten a la satisfacción de sus propios intereses. Es en este escenario que debe entenderse la función social de la fiscalización, orientada a lograr que las organizaciones actúen por el interés público, mediante una actividad de vigilancia, que implica permanencia de controles, oportunidad en la detección de irregularidades, la identificación de responsables de tales irregularidades y la independencia frente a todos los actores del interés público, expresada en la improcedencia de actuar con privilegios o discriminaciones en relación con cualquiera de ellos. (Franco, 2002)

La Revisoría Fiscal entonces no es una función, ni mucho menos una actividad; no es un órgano más del Estado, ni una unidad funcional de la organización (en cuyo caso estaría comprometiéndose con la defensa de estos intereses individualmente considerados). Ante todo, debe concebirse como una institución, es decir, como producto social y cultural que se construye a partir de unos acuerdos sociales básicos, por lo cual su papel reside en la defensa del interés público. En el ejercicio de sus funciones, el Revisor Fiscal debe procurar la atención a unos objetivos presentes en tres escenarios de análisis: Comunidad, Empresa y Estado. Lo anterior contribuye al proceso de transmisión institucional en la medida en que se adquiere reconocimiento y la Revisoría Fiscal se legitima socialmente. En el siguiente esquema se resumen los objetivos a satisfacer en cada caso:

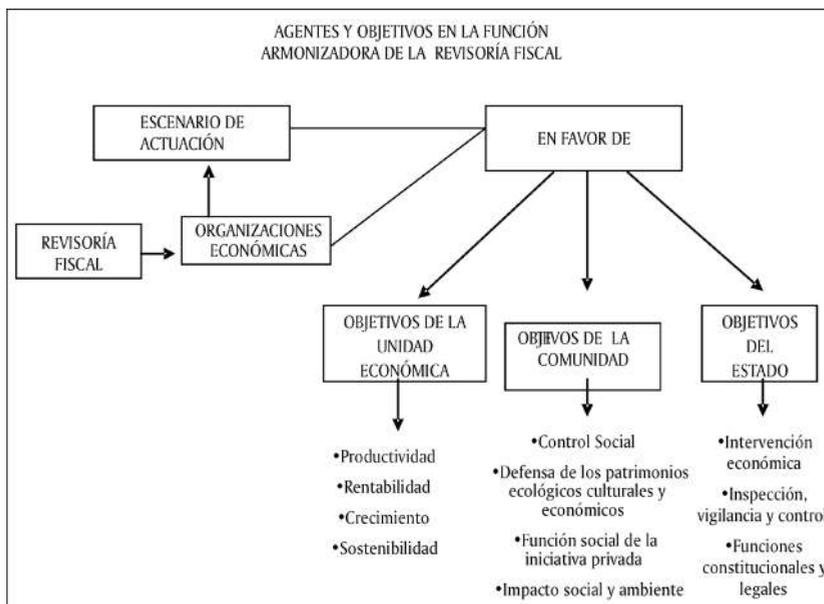


Figura 2. La Función armonizadora de la Revisoría Fiscal

Fuente: Elaboración propia

Imaginario del revisor fiscal sobre modelo contable

La noción de modelo resulta ser un término polisémico que ha sido utilizado en el lenguaje común para significar variadas cosas: una persona que se desea imitar; un patrón de comportamiento; un arquetipo de algo. Esta forma de entender el término modelo debe tenerse en cuenta cuando se intenta distinguir el imaginario de modelo contable que utilizan los revisores fiscales en ejercicio de sus funciones. Implica hacer una descripción de dos perspectivas previamente identificadas de modelo contable: una tradicional y una científica. Inicialmente se aborda el concepto de modelo para, posteriormente, adentrarse en el caso de los modelos contables utilizando las dos perspectivas de análisis antes mencionadas.

Sobre el concepto de modelo

Desde el discurso científico, el modelo alude a una representación de la realidad (modelo ontológico) en cuyo proceso a su vez se reconoce la mediación de un modelo específico (mental interpretativo) que define pautas, formas de entender y criterios metodológicos para aproximarse a dicha realidad. En este sentido, la ciencia utiliza modelos para facilitar el estudio de la realidad, resaltando variables particulares que resultan de interés del sujeto cognoscente en la perspectiva de describir, explicar y predecir comportamientos inherentes a

dicha situación (visión positiva) o de comprender y prescribir estados deseables –deber ser– de las mismas (visión normativa) buscando su transformación.

El modelo ontológico puede asumir, por lo menos, las siguientes formas:

- Analógico, cuando hace representaciones a escala de la realidad
- Semántico, cuando se expresa a través del lenguaje
- Matemático, utilizando los desarrollos de la lógica formal y el lenguaje matemático (formalización matemática)

El Modelo Contable desde una perspectiva tradicional – Visión desde el sentido común

Si se les preguntara a los revisores fiscales sobre lo que conciben por modelo contable, la infinidad y discrepancia de sus respuestas sería evidente. Desde el sentido común, el término “modelo contable” se ha utilizado con frecuencia por la comunidad académica y profesional para denotar distintas cosas, entre las cuales se puede mencionar:

- Es la ecuación patrimonial ($A = Ps + Pt$).
- El modelo contable es la partida doble (modelo operativo contable).
- Es la estructura regulativa contable -Decreto 2649 de 1993 (marco conceptual) y 2650 de 1993 (marco instrumental).
- Es el proceso contable, entendido aquí como el conjunto de pasos necesarios para producir técnicamente información contable, con frecuencia asociado a la noción de ciclo contable.
- Es el sistema de información contable

Esta visión tradicional de modelo contable se ha configurado históricamente en la mentalidad de los contadores, y de la misma sociedad, desde consideraciones pragmáticas que han ubicado a la Contabilidad como una técnica productora de información orientada a satisfacer ciertos intereses de usuarios o grupos de usuarios, privilegiando a alguno(s) de ellos dependiendo de un contexto socio-económico e histórico determinado. Así, se piensa que ante la presencia de fallas en la producción y destinación que se le da a la información, éstas deberán ser resueltas por la vía regulativa (llámese pública o privada) y no precisamente por la vía académica ni por la discusión científica de tales falencias.

Desde esta perspectiva se separan las funciones de informar y controlar. La primera en cabeza de los contadores públicos (como productores de información) y la segunda asignada exclusivamente al Revisor Fiscal o al Auditor, desconociendo de esta manera una característica intrínseca a la Contabilidad como posibilidad de conocimiento y estudio de la realidad: su racionalidad controladora.

El Modelo Contable desde una perspectiva científica

Desde una perspectiva científica, la Contabilidad estará en capacidad de “modelar” la realidad, es decir, de construir representaciones esquemáticas (modelos ontológicos) de la misma, tomando como puntos de partida las distintas dimensiones que puedan constituir su dominio (financiera, administrativa, económica, social, cultural, ambiental) y que sean susceptibles de ser informadas (y por lo tanto controladas) según las necesidades derivadas de las relaciones entre los diferentes grupos sociales de referencia.

La noción de modelo contable se ha ido construyendo desde dos visiones: la epistemológica y la metodológica.²⁰

La visión epistemológica hace referencia al avance en los conocimientos sobre la realidad contable. Se reconocen en esta visión los enfoques diacrónico, sincrónico, teórico y heurístico.

El enfoque diacrónico está asociado al concepto de evolución del pensamiento, los modelos de cambio científico que definen una forma particular de ver el mundo. Dentro de éste se ubican las estructuras paradigmáticas, los programas de investigación, falsacionismo, redes teóricas o estructuralismo, tradiciones investigativas, campos de investigación y anarquismo metodológico.

El enfoque sincrónico hace referencia a las posibilidades de construcción material de conocimiento, las cuales se identifican con herramientas o componentes metodológicos; en ese sentido, aluden a procesos tales como observación, medición y diseño; descripción cuantitativa y cualitativa; generalización, interpretación y construcción del modelo; y, comprobación y revisión (contrastación y ajuste).

El enfoque teórico (interpretación) se relaciona con esquematizaciones de la realidad, de cuyos elementos puede hacer una descripción precisa, exhaustiva y no muy complicada.

El enfoque heurístico es utilizado cuando se requiere de una comparación, es decir, cuando el sistema de referencia es complicado y resulta difícil formular una teoría que dé cuenta de él. De esta manera, es posible hacer analogías entre el mundo real y el modelo para derivar de un concepto otros conceptos que lo puedan representar.

La visión metodológica se refiere a las formas en que se busca aproximarse a la realidad estudiada por la Contabilidad. Se distinguen los siguientes cuatro enfoques: tradicional, referencial, representacional y dimensional.

20 Grupo de investigación Dinámica Contable. Equipo de modelo contable. Primer informe de avance: Elementos teóricos sobre modelo contable. Medellín: Universidad de Antioquia, noviembre 5 de 2003. En la construcción de esta descripción y clasificación de modelo contable han sido supremamente valiosos los aportes del profesor Marco Antonio Machado Rivera y, en general, de los demás integrantes del Grupo de Investigación Dinámica Contable.

El enfoque tradicional está basado en la relación medición-información y constituye una representación de la situación y evolución patrimonial de un ente a través de estados contables, para lo cual se toman en cuenta variables como: capital a mantener (financiero y físico u operativo), unidad de medida (valor nominal o corriente; y valor corriente ajustado por inflación), criterios de medición (posibilidades de manejar valor nominal, de realización, del costo histórico, patrimonial y estimado) y monto del activo (activos necesarios para cumplir con el objetivo estratégico de una organización).

El enfoque referencial se basa en la relación medición-control y hace alusión a los diversos agentes que participan en la realidad y que requieren de información sobre variables financieras, administrativas, económicas y sociales. Para este enfoque se pueden enunciar los modelos: social, nacional, familiar, gubernamental u oficial, y empresarial, involucrando así a los usuarios de la información contable y sus requerimientos.

El enfoque representacional da cuenta de la relación representación-conocimiento. Es una simplificación física o simbólica del objeto de estudio contable o del sistema original estudiado por la Contabilidad para permitir su conocimiento. Algunos de ellos son: monista (partida simple), convencional (partida doble), integral, funcional, matricial, vectorial, multidimensional, sagital, circulatorio, neuronal e integrador.²¹

Entretanto, el enfoque dimensional está basado en la relación conocimiento-control. Es una representación de variables reconocidas en diferentes dimensiones de la realidad para conocerlas, informarlas, representarlas y controlarlas mediante estados contables y sus respectivos análisis. Además de lo financiero y patrimonialista, es posible abstraer aspectos relacionados con lo administrativo, económico, social, ambiental y cultural y, en general, permiten la iniciación de los contables en procesos de estudio sobre dimensiones (perspectivas) y realidades (objetos de conocimiento) emergentes en Contabilidad.

Finalmente, conviene mencionar que el concepto de modelo contable depende en gran medida de la concepción que se tenga acerca de lo que es la Contabilidad, lo cual a su vez puede asociarse con unos niveles de abstracción particulares. El problema del carácter polisémico del término Contabilidad surge cuando para ella aparecen distintas acepciones, las cuales conviven actualmente en nuestro medio y se constituyen en referentes de actuación e incluso determinan posibilidades de desarrollo para la Contabilidad. Dichas acepciones se presentan en el siguiente cuadro:

21 Para ampliar el concepto de modelo contable, y en particular los de representación contable aquí enunciados, puede verse Machado (2000). Otros autores que han abordado esta temática en un buen nivel de descripción son Boter (1959) y Vlaemminck (1961).

Cuadro 2. Niveles de abstracción asociados a la concepción de Contabilidad

Concepción	Niveles de Abstracción
Contabilidad como documentos y libros	Dogmático
Contabilidad como Actividad (de registro)	Empírico
Contabilidad como técnica	Técnico
Contabilidad como Sistema de Información	Tecnológico
Contabilidad como Ciencia	Científico

En este sentido, la acepción de Contabilidad como ciencia se ajusta más a las posibilidades de estudio de la realidad permitiendo satisfacer necesidades sociales en materia de conocimiento, información y control.

El enfoque dimensional de modelo contable resulta ser el más apropiado en la medida que, basado en la relación conocimiento-control, podrá dar cuenta de hechos o situaciones que se presenten en distintas dimensiones de la realidad y que afectan el normal comportamiento de las organizaciones sociales (entre ellas las económicas), con miras a establecer y llevar a cabo las acciones necesarias para “ajustar” dicho comportamiento a lo que ha sido definido como “el deber ser” de las organizaciones y la satisfacción de las expectativas del conjunto social en un contexto espacio-temporal determinado.

El revisor fiscal y los enfoques de control

Las siguientes consideraciones tomarán en cuenta algunos aspectos desde la llamada teoría del control, destacando de ella elementos relacionados con dos de las vertientes que se han configurado históricamente a partir de sus desarrollos. Estas vertientes (concepciones) involucran en su materialización unos tipos de control específicos que a su vez determinarán el alcance y las finalidades de la función controladora. También puede observarse cómo cada una de estas concepciones tiende a privilegiar un tipo de interés (público o privado) a través del ejercicio del control.

El Control de Auditoría – herencia de la vertiente anglosajona

La lógica con la cual ha operado el mercado en los últimos tiempos reclama la presencia de un Estado mínimo, que no intervenga en la economía más que para garantizar las condiciones necesarias para el ejercicio del libre mercado a partir de la iniciativa privada; por tanto, los procesos de desregulación se hacen inminentes (principalmente en materia económica) y no se concibe nada que pueda ser considerado como un obstáculo para el *laissez faire*.

El control de Auditoría surge motivado fundamentalmente por la desconfianza cuando en la conformación de las organizaciones económicas, principalmente en la sociedad anónima, los propietarios del capital se separan

de la administración y la delegan en un tercero estableciendo así una nueva relación: principal (el capitalista) y el agente (o administrador)²². De esta manera, la forma de garantizar la adecuada gestión de los recursos sociales a favor de los propietarios del capital es a través del control externo, donde el elemento que se tomaba como base para dicho control eran los estados financieros para “opinar” sobre la razonabilidad de los mismos.

En este sentido, el control de auditoría se dirige casi de manera exclusiva al ámbito de la organización, sin entrar a analizar las relaciones de ésta con el entorno (visión mecanicista de organización). Su atención se centra en la defensa del interés privado (representado en el capital) privilegiando por ello a un sólo grupo de interés. No obstante, es posible reconocer dos paradigmas en el entendimiento y puesta en práctica de este enfoque de control: el paradigma clásico; y el paradigma neoclásico.

En el paradigma clásico, se considera un poder autónomo del capital y los tipos de control aplicados a la defensa de dos tipos de intereses:

- Garantizar los intereses del capital frente a la administración. Este objetivo se materializa a partir del desarrollo de la auditoría externa, especialmente referida al aspecto financiero de las organizaciones.
- Garantizar los intereses de la administración frente al trabajo, labor que se lleva a cabo gracias a la implementación y funcionamiento de los llamados sistemas de control interno (SCI).

En tanto que el paradigma neoclásico se va configurando de la mano del desarrollo del pensamiento administrativo que ubica su principal interés en el incremento de la productividad para lo cual define dos estrategias fundamentales: conceder estímulos a la productividad; y conceder estímulos a la administración. En este sentido se intenta hacer compatibles los intereses de la administración y del capital. El control se orienta ahora no sólo a aspectos financieros sino también operacionales.

El modus operandi de este enfoque de control se basa principalmente en la adopción de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA) y en el llamado “informe COSO”, a partir de lo cual se establecen unos criterios instrumentales y metodológicos para operar el control. Algunas de las características más destacadas de este enfoque neoclásico son:

- La presencia de un Estado mínimo que no intervenga en la economía y en el desarrollo de la libre empresa (Estado gendarme).
- La protección del interés privado (representado en el capital y últimamente en la administración).
- Generalmente se basa en un control posterior (orientado a resultados).

²² Del estudio de esta relación, y los costos asociados al mantenimiento de la lealtad de los administradores frente al capital se ha encargado la llamada “Teoría de la Agencia”.

- A través del control interno se controlan los procesos (con algún carácter de permanencia) y se defienden los intereses de la administración frente al trabajo.
- Desarrollo de algunos tipos de control como el control de revisión y el control de evaluación.

Cabe decir que el control de auditoría nunca ha tenido el propósito de hacer compatibles el interés privado y el interés público, orientado a garantizar este último la atención a unos postulados sociales básicos, como por ejemplo, la protección de los patrimonios económicos, culturales y ecológicos de la nación. Santamaría (1997, p. 433) advierte que

si bien las actividades económicas y sociales están estrechamente relacionadas, no siempre responden a un mismo propósito estratégico. Mientras la acción económica se fundamenta en la acumulación económica, la acción social en lo fundamental propende por el mejoramiento de la calidad de vida de los grupos humanos.

Aquel principio del liberalismo clásico por el cual la maximización de la utilidad de los individuos redundaría en el bienestar general, per se, resulta inapropiado a la hora de buscar, por ejemplo, la defensa del interés público ante la libre concurrencia de los intereses privados, ya que el anhelo de acumulación puede llegar a ser desmedido y las acciones para conseguirlo inapropiadas, si se toman en cuenta los postulados sociales básicos que establece un determinado tipo de sociedad para garantizar su supervivencia y la atención a unos preceptos constitucionales.

El Control de Fiscalización como herencia de la vertiente latina

Regularmente, el concepto de fiscalización se asocia con la Hacienda Pública o tesoro público. Por fisco se entiende, precisamente, erario o tesoro público, pero es necesario hacer extensivo este término al concepto de riqueza de determinados entes contables, ya que este término proviene del latín “fiscos”, que significa cesta grande de mimbre en que se guardaba el dinero. Por fiscalización se entiende la acción y efecto de fiscalizar, lo cual implica indagar o criticar los actos de una persona. (Machado, 1999)

El concepto de fiscalización está íntimamente relacionado con la labor de intervención del Estado sobre el conjunto de la economía. El intervencionismo se concibe como la ejecución estatal de “una acción directa que venga a encausar ciertos procedimientos económicos o incluso, tomar la responsabilidad total de la economía” (Estupiñan, citado en Machado, 1999). En este sentido, la intervención del Estado sobre la economía implica que tanto el mercado, como la producción, distribución y consumo, estarán bajo su tutela para garantizar el bienestar social y el orden político. (Machado, 1999)²³

23 Para una ampliación de los fines, formas y concepciones de intervención, especialmente en materia económica, ver Machado 1999.

Ahora, el Estado tiene unas formas directas de intervenir sobre el conjunto de la economía a través de sus organismos e instituciones creadas para tal fin; incluso en lo concerniente a la participación que en la economía tienen las distintas entidades públicas se acude a organismos como la Contraloría General de la República, la cual a través del control fiscal, está llamada a proteger los recursos públicos contra la corrupción y el despilfarro. Pero en lo que tiene que ver con otras formas organizativas que participen directa o indirectamente en la economía, el Estado interviene indirectamente, pues ha delegado esta función en una institución de control llamada “Revisoría Fiscal”, la cual, por medio del control de fiscalización, y conservando su independencia, deberá mediar entre el interés privado y el interés público sin que a través de sus acciones privilegie a ninguno de los grupos de interés que confluyen en la actividad económica de las organizaciones (ni siquiera al Estado mismo).

La delegación es una cesión de autoridad a un sujeto (individual o agente de una institución). Considerando la importancia del control en la vida económica, el Estado ha depositado en la Contaduría una serie de funciones y facultades que indican su gran responsabilidad frente a las necesidades de estudio, información y control de la realidad económica y social (Machado, 1999). Esta delegación es respaldada por un reconocimiento formal a los contadores públicos como coordinadores y agentes de la institución llamada Revisoría Fiscal, además de una protección legal por parte del Estado.

Los tipos de control que respaldan principalmente la labor de fiscalización son: el control de revisión; y el control de vigilancia; este último además considera los demás tipos de controles en los casos que sean necesarios para el cumplimiento de los objetivos de la fiscalización. Algunas de las características del control de fiscalización son:

- Su carácter de permanencia al desarrollar control previo, perceptivo y posterior.
- Su independencia frente a los distintos actores y grupos de interés que convergen en la actividad económica.
- Su orientación hacia la defensa del interés público.
- Su nivel de responsabilidad frente a las decisiones y la eficacia de los controles.
- Sus ámbitos de actuación: organización, entorno.
- Su cobertura: total y parcial
- Su capacidad para controlar (o tomar como objetos de control) aspectos derivados de distintas dimensiones de la realidad: financieros, administrativos, jurídicos, económicos, sociales, ambientales.

No obstante, en nuestro medio se percibe una incoherencia en las formas de entender y aplicar el control de fiscalización, ya que si bien en algunos casos puede tenerse una concepción teórica enfocada hacia el control de

fiscalización, desde lo procedimental y metodológico (es decir, en la práctica misma) se siguen utilizando las herramientas e instrumentos propios del enfoque anglosajón, como las NAGA y el modelo COSO. En otras palabras, el modelo teórico puede reposar en la vertiente latina, mientras que el proceso metodológico e instrumental descansa en la vertiente anglosajona. En este punto, el imaginario de control se ve obstaculizado, para orientar la acción, por el desconocimiento de las herramientas técnicas, tecnológicas y metodológicas para poner en práctica el control de fiscalización con el alcance y profundidad que se debiera, en función de cumplir con los postulados sociales básicos y los objetivos (micro y macro) que socialmente le son demandados. Aquí tiene una alta responsabilidad la educación contable y, en particular, los programas de pregrado en Contaduría Pública, pues aún en aquellos casos donde sus planes de estudio anuncian formación en Revisoría Fiscal, ésta no va más allá de la Auditoría Financiera o, a lo sumo, de la Auditoría Externa.

La contabilidad y el control

La Contabilidad debe trascender su visión eminentemente técnica para pasar a ser entendida (y comprendida) como la posibilidad de conocimiento de una realidad particular, para lo cual puede utilizar todo el arsenal provisto desde las distintas corrientes epistemológicas y metodológicas, considerándola ahora como una disciplina académica con capacidad de hacer elaboraciones científicas.

La óptica de aquellos que sólo consiguen visualizar en la Contabilidad un recurso para producir registros, demostraciones y flujos gráficos, es el resultado de una visión miope, falta de competencia, limitada a las “formas” y ajena a la “esencia del conocimiento”. Tal entendimiento se asemeja a aquél de quien desea definir un adulto por el retrato que se hiciera del mismo cuando aún era un niño y creer que tal fotografía sea de la misma persona. Tal como la foto, el registro es apenas una memoria del hecho. (Lopes de Sá, 2003)

Lo anterior implica que, si bien el origen y evolución de la Contabilidad, así como el de la mayoría de las disciplinas, ha estado sustentado en una práctica social concreta, esta visión hoy resulta insuficiente para dar cuenta de la complejidad de la realidad económica y social. Por tanto, el conocimiento científico se constituye en posibilidad de ofrecer más y mejores interpretaciones, descripciones y representaciones de los diversos aspectos de una realidad determinada –“los dominios” de la contabilidad–, con el fin de conocerla, comprenderla, informarla y controlarla, según los preceptos que se hayan establecido desde un conjunto social y cultural específico. Por supuesto, a nuestro juicio debe recurrirse a la pluralidad metodológica que albergue distintas posibilidades de abordaje de la realidad en todas sus dimensiones.

El proceso contable, en esencia, ha de entenderse entonces como proceso de estudio, con capacidad de aprehender diferentes dimensiones de la realidad que constituyen su objeto (dominio).

Este proceso de estudio contable se ve fortalecido a partir de la utilización de modelos, desde los cuales sea posible destacar variables relevantes de análisis y que son susceptibles de ser informadas, representadas y controladas de acuerdo con unas finalidades socialmente establecidas. En consecuencia, podrían enunciarse unas fases que harían posible el proceso de estudio de la realidad contable así:

- Identificación de la realidad, dominio, parte de la realidad o variables de la realidad a estudiar, según un interés (teórico o metodológico, práctico o social).
- Descripción de los rasgos característicos de dicha realidad.
- Análisis, estudio de cada componente, al dividir (metodológicamente) el todo en sus partes.
- Interpretación, fase de abstracción, relación y elaboración teórica.
- Información, según los agentes interesados
 - ¿qué se debe informar?
 - ¿a quiénes informar?
 - ¿por qué informar?
 - ¿para qué informar?
- Control, según se considere el mantenimiento de un orden de cosas o la alteración de conductas o comportamientos, o la presencia de cierta racionalidad controladora.
 - ¿qué variables o factores controlar?
 - ¿por qué controlar?
 - ¿a qué lógicas obedece dicho control?
 - ¿para qué controlar?
 - ¿para quién controlar?
- Retroalimentación
- Transformación de condiciones según los acuerdos socialmente estipulados.

Las distintas corrientes del pensamiento contable a través de la historia han aportado elementos teóricos y metodológicos importantes que han permitido nuevas y mejores formas de entender y representar la realidad que constituye el dominio contable. Lo que por milenios permaneció en la mente de los contadores, de aquellos de un más elevado nivel de inteligencia, finalmente se estructuró en teorías, siguiendo los métodos racionales, con el interés por conocer la verdad sobre el movimiento de la riqueza de las empresas y de las instituciones. (Lopes de Sá, 2003)

El control es algo que subyace en la esencia de la Contabilidad. Además de ser entendido como función, también puede tomarse como posibilidad de estudio. Autores como Sarmiento consideran que es algo inherente a la condición humana, socialmente considerada. En ese sentido, el control puede entenderse como “un proceso metódico y sistemático, surgido de la evolución histórico–social de los pueblos, cuya esencia es la racionalización integral de la realidad en la cual se inscribe la actividad humana y enfocado a la protección de un interés determinado”. (Sarmiento, 1999, p. 103)

Hechas estas consideraciones, se entiende por qué se ha confiado en el Contador Público esta labor de fiscalización. En la Contabilidad subyace una racionalidad controladora. La Contaduría Pública, como profesión liberal, se conforma a partir del concurso de diferentes saberes (disciplinas) cuyo saber básico –o columna vertebral– es la Contabilidad. El Contador Público formado en unas estructuras teóricas, unas bases conceptuales, unas habilidades metodológicas y aptitudes profesionales, y unas cualidades humanas, es el agente coordinador de la institución denominada Revisoría Fiscal.

De esta manera, resulta improcedente seguir manteniendo la separación Contabilidad–control. No obstante, resulta necesario aclarar que la Revisoría Fiscal es apenas una de las posibles formas en que dicho control (o racionalidad controladora de la Contabilidad) puede materializarse.

A manera de conclusiones: un nuevo escenario para la revisoría fiscal

La Revisoría Fiscal debe concebirse como una institución de carácter social, la cual, a través del control de fiscalización, actúa sobre las organizaciones, en la perspectiva de “ajustar” el interés privado al interés público. Pero, ¿con cuáles de los imaginarios descritos anteriormente puede ser más efectiva su función fiscalizadora?

La complejidad de los tiempos actuales está actuando sobre los imaginarios colectivos de la sociedad, en la medida que aparecen nuevos requerimientos, o preocupaciones globales, tales como la sostenibilidad, la sustentabilidad, el equilibrio social y ecológico, lo que conlleva a la necesidad de que las organizaciones comiencen a reconocer su responsabilidad social. Se considera entonces que una organización, para el desarrollo de su actividad económica, no utiliza solamente el capital privado, entendido como el conjunto de bienes puestos a disposición para llevar a cabo tal actividad; además de ellos, utiliza factores que la misma sociedad le ha encomendado, tales como: fuerza de trabajo, recursos naturales, recursos ambientales, recursos públicos y capital social.

La organización socialmente inteligente será aquella que desarrolle la capacidad de informar sobre la manera como utiliza y retribuye la utilización de tales factores (tanto privados como públicos y sociales). La cultura de

la rendición de cuentas (en los términos responsibility y accountability) se constituye en imperativo de las organizaciones económico-productivas, lo que además, desde las lógicas actuales del mercado y funcionamiento de la economía, puede considerarse un factor de sostenibilidad empresarial.

Esta rendición de cuentas requiere de más y mejor información que apoye dicho proceso y oriente la gestión organizacional, ya no sólo sobre variables eminentemente financieras (enfoque unidimensional) sino también sobre variables presentes en otras dimensiones susceptibles de ser informadas, representadas y controladas desde esta nueva lógica, como por ejemplo, las dimensiones administrativa, económica, social, cultural, ambiental.

En este sentido, el enfoque dimensional del modelo contable resulta ser el más apropiado en la medida que, basado en la relación conocimiento-control, podrá dar cuenta de hechos o situaciones que se presenten en distintas dimensiones de la realidad y que afectan el normal comportamiento de las organizaciones sociales (entre ellas las económicas), con miras a establecer y llevar a cabo las acciones necesarias para “ajustar” dicho comportamiento a lo que ha sido definido como “el deber ser” de las organizaciones y del conjunto social en un contexto espacio-temporal determinado.

El papel del modelo contable dimensional estará orientado a construir, desde la esfera del conocimiento, una imagen más cercana de la realidad objeto de fiscalización. Algunas de las características que deberá reunir dicho modelo son:

- Multidimensionalidad, como la capacidad de dar cuenta de diferentes dimensiones de la realidad.
- Integridad, entendida como la capacidad de integrar diferentes dimensiones.
- Fidelidad, en términos de su correspondencia (total o parcial – generalmente es parcial) con la realidad que representa.
- Integridad, en cuanto a la suficiencia de la información.
- Flexibilidad, en la medida que el modelo debe permitir su contrastación permanente con la realidad, atendiendo a los ajustes que sean necesarios de acuerdo con el cambio que se opere en la realidad o sistema original.
- Claridad, en la medida en que ofrezca información suficiente de tal manera que facilite el análisis y la interpretación.

¿Cómo opera el control? Este nuevo tipo de gestión requiere de información para soportar decisiones inteligentes al respecto. Así, la información contable que sustenta la gestión social de la empresa se constituye en punto referencial por excelencia para el ejercicio del control, el cual puede darse desde los siguientes tres escenarios:

Interno: la Empresa estará interesada en controlar sus actuaciones en materia de gestión financiera, económica y social, de tal manera que sea posible determinar la contundencia y efectividad de sus esfuerzos, apoyar unas decisiones de actuación y soportar su rendición de cuentas, a la vez

que evalúa su continuidad desde varias perspectivas de análisis: productividad, rentabilidad, crecimiento y sostenibilidad, con miras a garantizar su continuidad y la adecuada remuneración al trabajo y al capital.

Estado: se preocupará por inspeccionar, vigilar y controlar el cumplimiento de las obligaciones formales, desde el punto de vista constitucional y legal, que competen directa o indirectamente a la organización y que se derivan del desarrollo mismo de la actividad económica. Recuérdese también que la Constitución Política de 1991, introdujo los llamados derechos económicos, sociales y culturales, cuestión que debe atenderse desde las organizaciones económicas al reconocerse como parte integrante del conjunto social con el cual interactúa. Además el Estado realiza su función de intervención en la economía como garante del orden público económico y del interés público.

Comunidad: la comunidad, representada en los diferentes grupos sociales de referencia –y que incluye a las familias-, ejerce presión sobre el debido cumplimiento y atención de la organización a esta serie de demandas sociales que aparecen en la constitución y la ley, y su nivel de contribución al mejoramiento de la calidad de vida. Es a través de la acción social que se materializa la esfera de lo público. Ella emerge como necesidad crítica y reflexiva de vigilar y controlar, a través del debate y la acción social, el interés público; de esta manera se entiende el control social.

Dado el interés que manifiestan los actores antes mencionados en el ejercicio de la responsabilidad social empresarial, es preciso que la Organización asuma el hábito de la rendición de cuentas, que no es más que reconocer una ética de la responsabilidad social, “entendida como la capacidad de valorar las consecuencias que tienen en la sociedad las acciones y decisiones que tomamos para lograr los objetivos y metas propios de nuestras organizaciones” (Cortina, 1993, citada por Dávila, 1996). Esta rendición de cuentas puede hacerse en los contextos “responsibility” y “accountability” antes anotados.

Finalmente, se considera que la efectividad de la Revisoría Fiscal, como institución social, estará en directa relación con la generación y construcción de confianza pública; relación que se ve fortalecida en la medida en que ella pueda satisfacer los objetivos (macro y micro) que se han definido en atención a los postulados que social y culturalmente se han establecido. Debe reconocerse que este alcance, naturaleza y finalidades puede obtenerse sólo a partir del control de fiscalización, como herencia de la vertiente latina del control.

Parafraseando a Marc Bloch²⁴:

Hay que tener paciencia. La Revisoría Fiscal no es todavía como debiera ser. Pero no es una razón para cargar a la Revisoría Fiscal posible con el peso de los errores que no pertenecen sino a una Revisoría Fiscal mal comprendida.

24 La frase es original de Bloch y hace referencia al caso específico de la Historia como disciplina, su proceso de desarrollo y grado de reconocimiento social.

Referencias bibliográficas

- Aktouf, O. (2001). *La Administración: Entre tradición y renovación* (3ra ed.). Cali: Artes gráficas.
- Austín, T. (2000). *Fundamentos sociales y culturales de la Educación*. Chile: Universidad Arturo Prat, sede Victoria.
- Bloch, M. (1949). *Introducción a la Historia*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Boter, F. (1959). *Las Doctrinas Contables*. Barcelona: Editorial Juventud.
- Bustamante, H. y Quiróz, E. (2003). *Análisis de responsabilidad social en pequeñas y medianas empresas de la ciudad de Medellín* (Proyecto de investigación). Medellín, Colombia: Fundación Universitaria Luis Amigó, Facultad de Contaduría Pública, Centro de Investigaciones.
- Dávila, Á. (1996). La responsabilidad social o la ciencia de la riqueza. En: O. Toro y G. Rey (comp.). *Empresa privada y responsabilidad social*. Bogotá: Utópica editores.
- Dávila, C. (1985). *Teorías organizacionales y Administración*. Bogotá: Editorial Interamericana.
- De Munck, J. (2000). La institución según John Searle. *Pensamiento. Revista de investigación e información filosófica*, 215(56), 209-236.
- Franco, R. (2003). Hacia una definición de Revisoría Fiscal – De la teoría organicista a la conceptualización institucional. *Mimeo*. (s.m.d.).
- Franco, R. (2002). *Réquiem por la confianza. Escándalos empresariales, negocios y contaduría*. Pereira: Investigar Editores.
- Gómez, A. y Caicedo, H. (2001). Una taxonomía de las nuevas teorías de la Firma. *Porik An*, 5-6, 89-116.
- Lopes De Sa, A. (2003). Bases de las escuelas europea y norteamericana frente a la cultura contable y la propuesta neopatrimonialista. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 13.
- Machado, M. (2000). Tendencias de modelación para el análisis contable: hacia una representación integral. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 37, 15-47.
- Machado, M. (1999). *Fiscalización Estatal de la Empresa Privada a través del Contador Público. Historia de la Contaduría Pública en Colombia Siglo XX*. (3ra Ed.). Bogotá: Fundación Universidad Central – DIUC.
- Morgan, G. (1998). *Imágenes de la organización*. Bogotá: Alfaomega.
- Muñoz, R. (2002). Paradigmas organizacionales y gestión humana. Por una nueva ética de la relación laboral. *Revista Universidad Eafit*, 127, 9-17.
- Obando, J. (2001). Nuevos paradigmas de la Revisoría Fiscal. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 39, 131-142.
- Pintos De Cea-Naharro, J. (1994). *Los imaginarios sociales: la nueva construcción de la realidad social*. Extraído el 15 de Abril, 2006 del sitio web de la Universidad Santiago de Compostela <http://web.usc.es/~jlpintos/articulos/imaginarios.htm>
- Quiróz, E. y Bustamante, H. (2006). Imaginarios de Organización y de Responsabilidad Social. *Revista Fundación Universitaria Luis Amigó*, 14(9), 68-83.
- Santamaría, Y. (1997). Una metodología para la medición de la acción social: el caso colombiano. *Anuario de estudios cooperativos*.
- Sarmiento, H. (1999). La Urdimbre del Quipus (Segunda parte). Una discusión taxonómica acerca del concepto de control como objeto de estudio de la Contabilidad. *Lúmina*, 3.
- Shvarstein, L. (2003). *La inteligencia social de las organizaciones – desarrollando las competencias necesarias para el ejercicio efectivo de la responsabilidad social*. Buenos Aires: Paidós.
- Vlaeminck, J. (1961). *Historia y doctrinas de la Contabilidad*. Madrid: F. y F.S. Foncanal.
- Zino, J. (2000). *La estructura social*. Murcia: Universidad Católica San Antonio.