



Lucas Pacioli (1445-1509 ?)
Matemático veneciano, oriundo del Borgo de San Lorenzo. Ingresó a la orden de San Francisco, y después de porfiados estudios profesó matemáticas en varias ciudades italianas. Redactor del primer tratado sistemático de contabilidad por partida doble, con lo que facilitó la difusión de los principios racionalistas en el capitalismo inicial que se implantaba en las empresas de Italia y Alemania.

El contador y la investigación

CARLOS MIGUEL ORTIZ SARMIENTO

Me propongo nada más hacer unas cuantas reflexiones desde el exterior de las disciplinas contables y de la profesión de contador, con el deseo de que sean útiles a los universitarios de la contaduría.

Es preciso, pues, advertir sobre las limitaciones que comporta el discurso de un no-especialista. Pero para todos nosotros es bien interesante y supremamente provechoso contemplamos alguna vez a través del lente de los otros; de ahí que resulten atractivos, por ejemplo, los relatos escritos sobre el país por viajeros europeos del siglo XVIII o XIX, porque la cámara invertida del viajero enseña a tomar distancia de lo propio y a volver relativo lo que se nos ha ido haciendo consubstancial y hasta incuestionable - por las adherencias que tejen la rutina y lo cotidiano. Ahora yo seré de

cierta manera un extraño, de viaje por los mundos contables.

Los contadores también han sido para otras profesiones un continente más bien desconocido, desafortunadamente visto a veces de lejos a través de preconcepciones caducas; así sucede cuando se ha acudido a ellos tan sólo como los hábiles o diestros en funciones que, aunque inevitables, parecen rutinarias e intrascendentes; funciones tan distintas y distantes del quehacer de la ciencia -piensan algunos de mis colegas de las ciencias sociales o de las naturales- que la única relación que han hallado entre ellos y los contadores es la de economizarles un tiempo precioso llevándoles las cuentas, o la de revisar sus desvencijados presupuestos o tramar sus evasiones tributarias.

En la otra orilla, muchos de los contadores han tendido a reducir todas las cosas y las organizaciones a las *cuentas* que manejan; de donde, otras ocupaciones, como por ejemplo el trabajo de las ciencias básicas, las ven tan ajenas y en buena parte ¡tan incomprensibles! No obstante, saben que gozan del prestigio del común de la gente, especialmente de los empresarios, porque la gente se ha familiarizado más fácilmente con la idea de que todo se reduce a pesos, que con las explicaciones construidas por la ciencia.

La doble situación mencionada me parece esconder dos realidades menos obvias:

1a. De una parte, que el saber contable, visto por muchos como un simple conjunto de formas, de normas repetitivas, es un *SABER ESTRATEGICO*; quiero decir, esos conocimientos -con todo lo académicos que puedan ser- se hallan en relación no sólo con los valores económicos en general, sino en particular con las prácticas (o actividades) que tienden siempre a aumentar la acumulación del capital y la cuota de cada organización (o empresa) en esa acumulación. Dicho saber -claro- es percibido como estratégico para los que efectivamente se han beneficiado de él: en Colombia, desde los Bancos americanos que invirtieron en la década del 20 bajo los controles implementados por la Misión que encabezaba el contador Kemerer, hasta las grandes firmas financieras de hoy, extranjeras o criollas, con sus auditores externos de la Arthur Andersen o de la Price Waterhouse o de Arthur Young.

Recuérdese, si no, los viajes del descubrimiento y conquista de nuevos mundos del siglo XV en adelante, que incluían como personajes claves al geógrafo y al contador; marchaban éstos, claro está, junto al guerrero y al misionero, cuyos roles han sido más estudiados por ser más evidentes. Observemos que los mapas y planos de los geógrafos al igual que las cuentas, se guardaban como saber privativo de los reyes y sus cortes, y de los

capitanes de las capitulaciones. Eso cambió ciertamente, pero mientras en general los mapas se difunden hoy día, con las saivdades de circulación de planos que afectan intereses geopolíticos según los regímenes, en cambio las cuentas y estados financieros no se ponen todavía en conocimiento del grueso público de la misma manera: las cuentas de las empresas no son desnudamente conocidas por los consumidores de los artículos o por los obreros que los han producido o por el resto de gente que puede, de otra forma, tener relación con ellas.

2a. La segunda realidad subyacente en el modo de mirar a los contadores, y mirarse ellos mismos, es que ese saber de lo contable no es un puro sistema, técnica o disciplina, sino a la vez un modo de ver el mundo: desde antes de existir la contaduría como profesión académica, quienes estaban en estos menesteres por oficio, tendían a reducir todo a cuentas. Los términos, los temas y la lógica de las conversaciones referidas por los historiadores, dan fe de ello; es decir, incluso antes de la contaduría como profesión, incluso antes de la contabilidad como disciplina, ya había una práctica discursiva -de lo contable- que se relacionaba con las otras prácticas de la vida cotidiana tratando de imponer sus criterios. ¿Cuáles? Que todo lo real, lo verdadero, es lo contable, y, desde el siglo XIII al menos, dinero contable. Y mientras tanto, ¡los científicos sociales creyendo que la contabilidad no merece importancia, que es una simple técnica!; las metodologías críticas considerando perder tiempo preocuparse de ella. Los sociólogos y los economistas, ²¹ no parando en la elaboración y en el análisis de estados financieros o en otras informaciones del género, han desaprovechado materiales preciosos; ese espacio, por ende, sigue siendo dominio, sin molestia, de quienes sí saben aprovecharlo como saber estratégico para maniobrar eficazmente.

Es sin duda el movimiento de reflexión despertado entre los contadores, el que empieza a suscitar recientemente en nosotros, los de áreas llamadas sociales, una rectificación de las viejas concepciones; a la vez, la inquietud de los científicos sociales retroalimenta ese naciente ambiente de búsqueda de los contadores, en el cual se abre como alternativa definitiva de la profesión, la vía de la producción investigativa.

En efecto, algunos contadores se han embarcado en lo que yo llamaría, con términos prestados a Foucault, una arqueología del *saber contable*, esto es un rastreo, un seguimiento de huellas desde tiempos muy remotos, desde antes de la historia de la contabilidad, cuando, aún no existiendo la disciplina como tal, ya se daban en la vida cotidiana actitudes, conceptos, apreciaciones, de esa práctica discursiva. *Arqueología* que por otro lado puede ser, en términos contables, un *arqueo* de reconocimiento de lo que hasta hoy existe acumulado en ese campo y de las posibilidades de su aprovechamiento.

Ahí me parece avistarse un primer horizonte de vastas investigaciones, por lo demás urgentes para el porvenir de la contabilidad y de la profesión de contadores.

Ya en esa óptica afortunadamente más interpretativa, la de la arqueología, el mismo concepto de contabilidad se modifica, se pone en tela de juicio el empirismo descriptivo de la definición de contabilidad como simple registro; más allá del registrar, se empieza a descubrir en la contabilidad su ser de información y comunicación.

Este trabajo de arqueólogos ha sido en otras disciplinas indispensable para llevar a las grandes preguntas de epistemología, de cómo se produce el conocimiento científico en cada una de ellas. Pero no sólo la epistemología es lo importante a lo que encamina la arqueología; la arqueología del saber contable,

entre otros efectos, podrá llevar a apreciables innovaciones tecnológicas, y además a abrir agrietamientos en el ordenamiento del poder en cuanto he dicho que se trata de un saber *estratégico*: si en vez de que los sociólogos sigan evocando en abstracto el poder de las multinacionales o de los grandes grupos financieros criollos, se presta atención a las formas contables y a las localizaciones muy precisas de ese poder, y se maneja frente a aquellos pulpos su propia información, se les arrebatara, en vez de condenarla, entonces se les enfrenta pero en su propio terreno y con su propio lenguaje -el contable-.

Y en el dominio de la innovación tecnológica contable, ¡cuánto habrá por hacer! Yo me pregunto, con la curiosidad y tal vez con la impropiedad del profano, por qué los instrumentos matemáticos de medición de la contabilidad siguen siendo la simple aritmética y el álgebra elemental, es decir, a lo que se reducía la matemática en los tiempos de Paciolo.

Me digo yo: si la producción y circulación de valores fuese vista como un flujo en el cual un fragmentario movimiento de caja o un tráfico singular entre capital y pasivo son apenas un *momento* que está determinado por los ritmos y fuerzas del flujo total, ¿el sistema de llevar y verificar las cuentas no descansaría en otra matemática distinta? Para registrar la medición de flujos totales antes que los asientos momentáneos, y éstos mismos en función de aquellos, ¿el modelo del álgebra lineal o del cálculo integral, no es el que entraría a prestar su utilidad, como en las operaciones de áreas de los ingenieros industriales?

Es cierto que en la medición de movimientos económicos se han incorporado esas otras matemáticas, pero ¿hasta dónde pertenecen o han incidido en lo que consideramos como la disciplina de contabilidad?

Aún más, sin salirnos del corpus conocido por todos como la contabilidad, puede que también haya trabajado por hacer en la revisión de

ciertos conceptos y usos tal el de "costo histórico", si se tiene en cuenta la inflación y pérdida de valor de la moneda cuando se registran costos en tiempos distintos.

Yo sé que tratándose de un saber acumulado de tantas centurias, y sobre todo de un saber estratégico, una investigación académica no va a modificar las técnicas súbitamente, pero los aportes cumplirán un papel en esa evolución. Ahora bien, ¿de quiénes se espera esos aportes en un país como el nuestro?

Me he detenido un poco en la contabilidad por ser la disciplina quizá vertebral de la profesión de contadores, o por lo menos la disciplina matriz. Sin embargo el campo de investigación se sigue abriendo, y con urgente necesidad, al entrar en otros espacios, tal vez más claves y definitivos, de lo que hoy es la profesión del contador.

Dos espacios privilegiados en los cuales se abren perspectivas futuras de investigación para el contador me parecen ser el "auditaje" (*sic*) y el análisis de estados financieros; pero quizá no en el modo insuficiente como se les ve en la escuela, reducidos a ciertas técnicas que prolongan las de contabilidad allí donde ésta deja elaborados los estados de pérdidas y ganancias (digo en la escuela, porque el "auditaje" por lo alto, aunque sea intuitivamente, maneja, para la maniobra de los intereses estratégicos, criterios distintos a los ejercicios de los profesores).

Una idea de las posibilidades del "auditaje" puede verse ya en la diversificación que ha sufrido la auditoría, con nuevas ramas como la auditoría social. El "auditaje" hoy día no sólo debe implicar la función legal-moral de revisor o juez, que está en el origen histórico de la actividad y en la etimología de su denominación (si al menos esta labor-legal-moral se asumiera a fondo, ya se traspasaría el umbral de la auditoría tradicional); hoy las posibilidades de la auditoría radican en su tarea

especial de rastreo de los actos contables en dirección a validarlos o invalidarlos; porque si esta tarea se llevara a sus últimas consecuencias, más allá del marco legal y del marco del saber contable en uso en este momento, frisarían las preguntas claves que son comunes a las disciplinas de reflexión histórico-crítica, a saber: ¿qué condiciones y qué intereses estratégicos determinaron recoger la información de esos actos contables, y recogerla de esa forma (aunque no tenga problemas legales ni errores técnicos)? ¿qué garantía nos dan esos instrumentos de medición, o a quiénes les dan la garantía? ¿qué otras lecturas podrían hacerse del mismo dato contable?... etc.

Además se me ocurre que, por el método de comparación analógica u homeostática, el rastreo de un acto contable, mediante este tipo de auditoría, podría trabajarse con relación al rastreo de la contabilidad en su conjunto y de la práctica discursiva anterior a la contabilidad; y aquí se abre para los contadores un gran campo de investigación comparada: de la auditoría del acto contable a la arqueología del saber contable, y de la arqueología a la auditoría: ambas se enriquecerían enormemente.

En cuanto al análisis de estados financieros, se trata de ir más allá de la mera aplicación de los coeficientes, hasta el problema de la *interpretación*, que es la única manera de tomar a pecho eso del *análisis* de los estados de pérdidas y ganancias. Decir *interpretación* es ya pasar del ámbito de la información (que es el propio del saber contable y la contabilidad) al quehacer de la ciencia; así la interpretación consista para unos en descubrir la estructura que produce esas situaciones representadas en los estados financieros, para otros en descomponer la situación en las relaciones de fuerza-sociales- que la produjeron, o en fin, en otros diagnósticos según las diferentes ideologías y metodologías con las cuales se trabaje en la producción científica.

Para decirlo de una vez: si en el interior de la contabilidad mostraba yo el enorme desafío que tienen los contadores de hacer, a través de la investigación, innovaciones tecnológicas y atentados al sigilo de los intereses estratégicos de los grandes pulpos financieros, ahora señalo lo que le significan la auditoría y el análisis financiero como posiciones de especial alcance para la investigación propiamente dicha *científica*.

No pretendo decir con esto que la auditoría sea ya o llegue a ser una ciencia provista de objeto específico y diferente, o que lo llegue a ser la contaduría, a la que veo más bien como un compuesto de prácticas discursivas distintas con sus distintas disciplinas; quiero decir, más bien, que la auditoría y el análisis son, desde mi punto de vista, unos espacios sin par para inmersirse desde allí en tareas investigativas de ciencias de estatuto reconocido como la economía o la sociología.

Yo pienso la contaduría como una práctica profesional en la cual se intersectan unos saberes técnicos (contabilidad), normativos (legislaciones) y científicos, para producir en cada momento singular un diagnóstico y una evaluación que se tendrán en cuenta para la toma de decisiones en la organización de acuerdo con la estrategia de intereses. La profesión no estaría, pues, definida por una ciencia con objeto propio, sino por un cruce de disciplinas. También el médico es aquel que, con base en técnicas (las terapéuticas, las taxonómicas) y con base en ciencias como la fisiología, la microbiología, la química, emite un veredicto sobre el cuerpo singular de alguien en un momento determinado; de manera similar actúa el historiador, acerca de un hecho del pasado, con base en técnicas (archivística, paleografía) y en ciencias (economía, sociología). No hay duda de que la profundización en esas ciencias enriquece el perfil profesional del médico, del historiador, del contador; no hay duda de que desde tales

oficios se plantean interrogantes *interesantísimos* para las ciencias, que éstas por tanto necesitan de la investigación de dichos profesionales y que tal investigación científica, a la vez, robustecerá la calidad de las profesiones y de sus titulares. Por ahí veo yo el porvenir de la contaduría; en esa relación entre perfil profesional y producción investigativa. Es decir, más allá del adiestramiento y la habilidad.

Indudablemente, ver el puesto que tiene la investigación científica para el perfil profesional del contador en perspectiva, especialmente como auditor y como analista financiero, requiere precisar ese perfil profesional, en donde me parece que el sentido no es unívoco, sino triple. En efecto:

¿Cuál es el contador que necesitan las empresas?

¿Cuál es el que necesita el Estado?

¿Cuál el que necesita la sociedad colombiana actual?

A lo cual podríamos añadir: ¿cuál es el que usted quiere ser?

Las tres primeras respuestas no necesariamente coinciden, de lo que nace un cierto desgarramiento en cuanto cada uno se proponga contestar la cuarta pregunta: ¿qué tipo de contador quiere usted ser?

Sin entrar a tratar el problema de esa trivalencia desgarrante (no es ahora la ocasión de desarrollar el punto), aún así encuentro que cualquiera de las tres respuestas reivindica la necesidad de la investigación en la eficacia profesional del contador; obviamente más la tercera que las dos primeras; es decir, aquella del tipo de contador que la sociedad colombiana en su conjunto demandaría como tal.

Pero aún la primera de las preguntas (¿cuál es el que necesitan las empresas?) pone el dedo en la llaga sobre las insuficiencias del contador meramente hábil que las universidades han

tendido, en el pasado, a formar; pues en efecto: ¿será suficiente la aplicación de todas esas técnicas, de los coeficientes y las inferencias, cuando puede haber factores cualitativos, a lo mejor externos a la empresa, sin los que no se podría comprender un estado de pérdidas y ganancias o una situación de riesgo de quiebra? ¿No necesitará el contador asomarse fuera de la unidad organizacional para la que trabaja, asomarse al puesto que ella ocupa dentro del flujo grande (nacional o mundial) de trabajo social, a la producción y los intercambios, a la correlación de fuerzas sociales y a las políticas que tienen que ver con todo eso? ¿dentro y fuera del país? Esas dimensiones son precisamente las que desnuda la investigación científica social.

Los que han oído hablar de Lobstein sabrán que no estoy diciendo nada nuevo; Lobstein en su libro *Organizar, mandar, estructurar* propone que la administración de las organizaciones (él escribe sobre administración y gerencia) debe utilizar los resultados de las ciencias sociales; pretendiendo ir más allá del mecanicismo de Taylor o del organicismo de Fayol, plantea como única alternativa para gerenciar lo que él llama un estudio de la organización científica de las empresas, cuya realidad él considera que no se puede captar más que a través de la aproximación interdisciplinaria.

La utopía de Lobstein será que con su ciencia de las organizaciones se pueda salir al encuentro de las situaciones límites en las que el cambio social amenaza los intereses estratégicos (Sfez, en un libro de 1973, desencanta esa ilusión); pero lo que interesa de Lobstein, como de Sfez, es su visión de las organizaciones económicas más allá de lo contable; esto ya constituye un llamado a los contadores y a los gerentes, y a las facultades universitarias donde se preparan.

La necesidad de la aproximación científica interdisciplinaria llevará al contador a integrarse con el investigador de economía y de

sociología para diagnosticar a partir de la información representada en un estado financiero; a formar además con el actuario (en la parte matemática) y el ingeniero industrial el equipo que podríamos llamar de *futurología*: equipos que la gerencia deberá consultar para la planificación empresarial.

Mucho antes de que se me hubiese solicitado escribir estas notas, ya me había preocupado la pregunta de ¿qué contador necesitan las empresas?, a raíz de las quiebras de entidades financieras en los últimos años. ¿Ha habido alguna parte de responsabilidad del sistema de contabilidad como información? -me preguntaba; ¿de la auditoría como juez verificador, o del analista de los estados financieros como intérprete de la situación de la empresa? Sería interesante tomar casos de las entidades que quebraron y estudiarlos en este sentido.

Ahora bien, cuando digo "¿qué contador necesita la empresa?", se requiere aclarar quiénes son *la empresa*. Pues puede darse que la supervivencia, expansión y cualificación de bienes o servicios de una empresa no coincida con los intereses de ciertos accionistas; o que los intereses de la mayoría de los accionistas o depositarios (que son los pequeños, en las sociedades anónimas o en las corporaciones de ahorro) no coincida con los del reducido círculo que manipula a través de la Junta Directiva: entonces el contador deberá definir *qué es la empresa* en esa disyunción. Se presupone aquí un contador en todo el sentido profesional; no el que, con sueldo u honorarios de profesional moderno, tenga aún alma de protegido, de siervo medieval.

La segunda pregunta que enunciaba antes es: ¿Qué tipo de contador es aquel que necesita el Estado? Pregunta que no puede entenderse tampoco como el contador que necesita x o y gobierno, sino el requerido por la institución estatal en sus funciones. En nuestro caso, para la regulación de este sistema, que es capitalista.

Parece que en la actualidad al contador no se le

prepara casi para las funciones en ese nivel, pues da la sensación de que la mayor parte de las funciones de contabilidad, "auditar" y sobre todo análisis financiero de la hacienda nacional no están desempeñadas, como se supondría, por contadores; es posible que más bien pensums de facultades de economía, la de la Universidad Nacional por ejemplo, incluyan más asignaturas, y más claramente orientadas, en el sentido de las finanzas y la hacienda públicas. Tales menesteres, así como una eventual revisoría fiscal desde el Estado hacia las empresas privadas, que no existe efectiva todavía, indudablemente también son de los contadores.

Es, empero, en la tercera de mis preguntas: ¿qué tipo de contador necesita la sociedad colombiana en su conjunto, más allá de intereses de empresas y Estado?, donde, a mi juicio, se ubica el reto más interesante; allí creo que se abre para el contador el espacio de investigación de mayor creatividad y libertad, por estar menos limitado por las estrategias de un patrón, llámese organización privada o Estado. Es ésta, por fin, la perspectiva de la *larga duración*. Ya allí el rastreo de "auditar" no es sobre el estado de pérdidas y ganancias de una empresa, ni del fisco o de la hacienda pública: sino sobre las pérdidas y ganancias del país en su conjunto, de toda la producción social de un año, con su distribución del trabajo sobrante que no llegó en forma de salario a los trabajadores directos, que fue a parar a la acumulación interna, al consumo suntuario de los peces grandes o al extranjero.

El contador que informa, audita o interpreta estos movimientos está inmerso ya de lleno en el terreno de la economía científica; ahí el contador irremediablemente tiene que ser investigador.

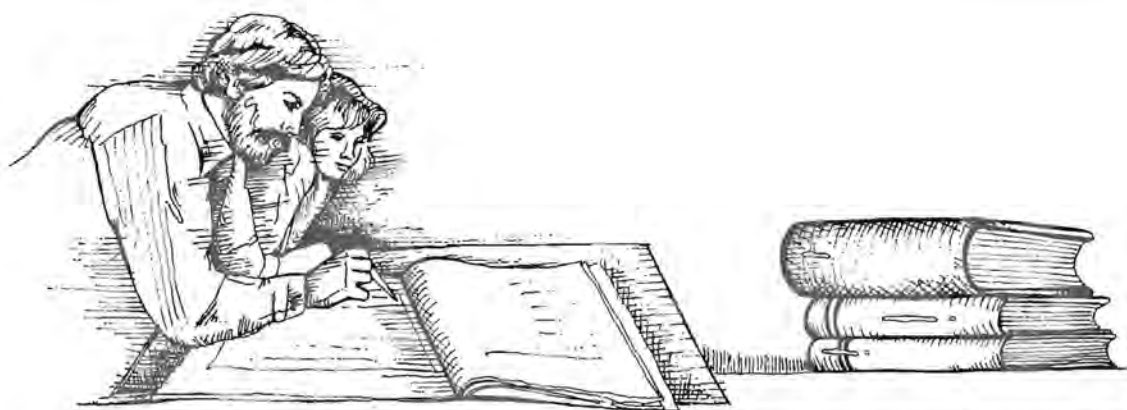
Ahora bien: este contador, de mi tercera pregunta, no es distinto y ajeno al resto de sus colegas, no es el que está lejos de ellos, de los

negocios de las empresas, como aislado, investigador puro en oficina de cristal aséptico. No; es el contador que, en medio de sus otras funciones inmediatas de contador de una empresa, de un ministerio, de un instituto, aprovecha su tiempo profundizando el análisis de estados financieros de su propia unidad organizacional como una muestra, como un momento del flujo total de todo el país, que comporta los rasgos de decadencia, desarrollo, crisis, tensiones, de la sociedad entera. Así, por ejemplo, los contadores de las empresas públicas de servicios de las ciudades en la actualidad se hallan en posición estratégica para profundizar en el problema de cómo revierte o no revierte bajo intereses y presiones irracionales, el sobretrabajo social que hemos entregado al Estado bien a través de los impuestos directos e indirectos, bien a través de los pagos mensuales de servicios: ¿cómo incide en esa distribución el poder, y en relación con qué intereses criollos o extranjeros?, ¿cuál estrategia de poder?, ¿con qué efectos irracionales o racionalizados?

No es que toda esa investigación sea del oficio exclusivo del contador-analista financiero, y mucho menos es, como ya dije, que yo pretenda hacer de la contaduría per se una ciencia cuyo objeto tendría que arrebatarle a la economía o a la sociología. Lo importante es percibir que al contador se le abre esa perspectiva de creatividad e imaginación investigativa integrándose a un *equipo interdisciplinario*.

Es aquí donde, desde mi enfoque, reside, para el contador, la exigencia de la formación en la Universidad; o, dicho al revés: de que la contaduría sea carrera universitaria: 1o. En la formación para *investigar*, requerida sobre todo por la perspectiva de contador que demanda la sociedad en su conjunto. 2o. En la interdiscipliniedad, que deriva de la exigencia anterior.

El adiestramiento para *informar* (dentro de de-



terminados sistemas ya establecidos, como el que existe actualmente desde el siglo XII!) es algo que se puede aprender muy bien en centros de aprendizaje no universitarios, v.gr. en el SENA. Incluso su formación cultural y humanística, que no habría por qué negarse, de manera elitista, a quien estudia en dichos centros, no es lo que reclama que la contaduría sea carrera universitaria; el SENA puede -y debe- promover espacios de cultura, de humanismo, de arte, de ubicación en la sociedad, de información política, o sus beneficiarios pueden acceder a esto por fuera de la institución. Pero las dos necesidades que sólo pueden, en nuestro sistema occidental educativo, buscarse institucionalmente en las Universidades, son:

1a. La formación para investigar: bien hacia la innovación técnica de la información contable, o bien hacia la interpretación (hermenéutica o crítica) de los estados financieros.

2a. La otra necesidad que sólo la Universidad puede satisfacer es el debate permanente con otras disciplinas y sobre todo con las disciplinas científicas cuyos artesanos esperamos se encuentren haciendo parte de las universidades. En este sentido, de ningún modo basta la presencia en el pensum de materias como sociología, economía, matemáticas. No, de lo que se trata es de la *articulación* de esas

disciplinas con las profesionales, y sobre todo -a mi juicio- con análisis de estados financieros, con auditorías; y de su articulación, además, con una experiencia, por lo menos incipiente, de *investigación*.

La ocurrencia -nada novedosa- que acabo de plantear a modo de conclusión práctica, para que deje de ser un deseo y se concrete, requiere:

1o. Que los profesores de las asignaturas profesionales se abran, más allá de su pericia y habilidad de informadores contables, a la *investigación* y al *debate* con otras disciplinas.

2o. Que exista en las otras facultades y programas académicos universitarios donde se ubican esas otras disciplinas (economía, sociología, semiótica...), que existan allí investigaciones en marcha para que sea posible un verdadero debate con ellas. Es decir, si las otras facultades están estancadas y la docencia de sus profesores es repetitiva, frustrarán los proyectos de la facultad de Contaduría.

¿Qué vaticinar entonces a los futuros contadores, que hoy se preparan en las universidades, si el único campo de la profesión es ser los consabidos informadores contables de las empresas? Pero aún dentro de este mercado, ¿quiénes ganarán la competencia frente a las empresas solicitantes?