

IV ENCUENTRO NACIONAL DE PROFESORES DE CONTADURÍA PÚBLICA

Elementos reflexivos para repensar el concepto de “sistema contable”

Autor: Héctor Darío Betancur¹

Resumen

Las problemáticas sociales, ambientales y económico-financieras actuales, que giran en torno a lo contable, demandan de nuevas categorías con las cuales se observen. Es probable que las categorías fundadas en el pasado, han perdido la capacidad de observación de la realidad; de un lado porque la dinámica contextual no va a la par con la conceptual, reproduciendo un desfase entre sus conceptos y el mundo concreto, y de otro lado, porque lo contextual particular viene adherido al poder hegemónico-financiero y su fuerte influencia en lo contable.

El concepto de sistema contable como una categoría fundamental de la cual hace uso la contabilidad, necesita de ser observado de manera diferente. Los siguientes apuntes se presentan en tres momentos, pero inicialmente hace un acercamiento a la teoría de la regulación, porque en ella el sistema contable ha definido sus formas. **La tesis.** El presente trabajo inicia la reflexión desde la corriente regulativa ortodoxa, en donde se inscriben los estudios preliminares sobre sistema contable y sus definiciones. **La antítesis.** En un segundo aparte, se quiere poner en evidencia como en todas las investigaciones precedentes se da cuenta del sistema contable en la perspectiva todo-parte con sentido determinístico, que han terminado por reducirlo a objeto material. **La síntesis.** En el tercer y último momento, se hace una aproximación de carácter propositiva sobre la estructura del sistema contable en la perspectiva sistema/entorno, una unidad no causal, que reproduce por sí misma la coordinación de lo diferente.

¹ Contador público, especialista en contabilidad pública, magister en administración económica y financiera. Profesor de tiempo completo Universidad de Manizales

Palabras clave: Regulación, sistema contable, categorías genérica, diferenciación funcional.

Sobre la Teoría de la Regulación a manera de introducción

Desde comienzos del siglo XX se empiezan a evidenciar “las primeras manifestaciones significativas de la regulación contable estadounidense (Tua, 1995: 20), y a partir de 1970 dicha hegemonía se empieza a compartir con la comunidad económica europea “en donde las formas cooperativas se soportan en una soberanía distribuida” (Franco, 2012: 13). Actualmente dicha dinámica regulativa contable, gira alrededor del IASB como organismo regulador.

Precisamente, es desde esta última dinámica, ahora en su versión financiarizada (Chesnais, 2003), donde lo contable financiero adquiere carta de ciudadanía. Sin negar la suficiencia técnica que la corriente regulativa norteamericana y europea posee, también es cierto, que incluso procesos de acercamiento como los realizados por el FASB (norteamericano) y el IASB (europeo), están atravesados por una racionalidad de carácter económico.

El enfoque de la regulación ha transitado de la reglamentación de prácticas para la producción de la contabilidad financiera, al planteamiento de principios para la producción de reportes financieros. Este énfasis, propio de la tradición reguladora norteamericana, se relaciona profundamente con las condiciones estructurales del mercado financiero y de valores más desarrollado y grande del mundo. (Gómez, 2004: 115)

Como una respuesta a la incapacidad de la ortodoxia económica de brindar una respuesta a los desajustes sociales, y a causa de no contemplar el desarrollo histórico de manera sistemática “del modo en que las relaciones entre las clases,

las formas institucionales y más en general la acción política” se dan (Brenner y Glick, 1991: 5), emerge otra visión de la regulación.

La perspectiva regulacionista francesa ofrece un panorama más amplio, donde la "noción de régimen de acumulación se estudia mas completamente y se formaliza, proporcionando una variedad de configuraciones mayor que las proyectadas para los Estados Unidos" (Boyer, 1992: 34), este pensador incluso la plantea en términos de un programa de investigación². A Cada régimen de acumulación lo acompaña una fracción de tiempo, en donde se acumulan ciertas regularidades relacionadas con el tipo de empresa, formación del capital, distribución de la renta y aquellas relaciones del capital con los modos de producción, características únicas y exclusivas de esa matriz tiempo/espacio; y que de alguna manera, estas regularidades definen un momento económico y son la manifestación de estructuras institucionales.

Tres son las acepciones que de la teoría de la regulación se han elaborado:

Cuadro No. 1 Orientaciones de la Teoría de la Regulación

AUTOREGULACION	REGULACIÓN ORTODOXA	REGULACION FRANCESA
La regulación como concepto transversal a la teoría de los sistemas, la biología, la termodinámica y base para una teoría de la auto-organización.	La regulación como intervención activa y consciente por parte del Estado u otras organizaciones colectivas. En el nivel macro son normas para	La regulación en tanto que conjunción de los mecanismos que concurren a la reproducción de conjunto, habida cuenta de las estructuras económicas y

² Que inicia su apertura con las obra de Michel Aglietta "Regulación y crisis del capitalismo", al cuál se van agregando los estudios de Robert Boyer, Alain Lipietz, Benjamin Coriat, J. Mistral y otros autores.

	la estabilización, y en el nivel micro reglamentación	de las formas sociales de vigor.
--	---	----------------------------------

Fuente: Elaboración propia con base en Boyer (1992)

En esta apretada síntesis, se deja abonado el terreno para seguir profundizando en dos vertientes que ofrecen una panorámica enriquecedora para el objeto de la presente reflexión. Por ahora, lo que debe entenderse, es que de un lado, el regulacionismo americano, propende porque el régimen de acumulación orienta el régimen de regulación, por supuesto una orientación en el ámbito meramente económico. De otro lado, la vertiente regulacionista francesa, aboga por un escenario, donde los modos de regulación orientan el régimen de acumulación; una perspectiva que ubica el análisis en la dimensión sociológica y económica.

Este telón de fondo, indica el ambiguo panorama donde se instala la reflexión sobre lo contable y sobre la estructura del sistema contable en particular. Repensar el concepto, sugiere entonces, sumergirse al interior de esta dos orientaciones regulativas para descubrir en ellas sus amenazas y potencialidades. La presente reflexión, inicia el camino, haciéndolo desde la orientación norteamericana y a la luz de algunos estudios y definiciones que sobre el sistema contable se han elaborado.

1. El sistema contable en el marco de los estudios sobre regulación contable internacional, corriente ortodoxa. La tesis

La mutación que ha sufrido el capitalismo y la emergente transición de un régimen fordista³ a uno financiarizado⁴, es una muestra de la búsqueda incesante del capital, por mejores tasas de ganancia, provista antes por la actividad productiva y remplazada ahora por la acumulación del dinero a gran escala y patrocinada por

³ El cual genera un capital productivo base del crecimiento de la economía real

⁴ El cual genera un capital especulativo base del crecimiento de una economía de expectativas

relaciones políticas, sociales e institucionales⁵. Una transformación que viene siendo puesta en evidencia por tratadistas como Orleáns (1999), Chesnais (2003)

y Aglietta (2004), pero que sin lugar a dudas encuentra en Marx un adelantado para su época, quién a pesar de no habitar en una economía donde el mercado secundario era muy fuerte, se atrevió a vaticinar nuevas representaciones del valor en forma de dinero: El capital – dinero⁶, tan autónomo como para enfrentarse al capital productivo, prescindir de él y lograr mejores tasas de renta y plusvalía.

Es así como los escenarios socioeconómicos se han vuelto complejos, inmersos en una constante y permanente dinámica donde los cambios y múltiples formas de participación se ubican a la sombra de la globalización y la internacionalización de las diferentes economías del planeta. Precisamente un problema que emerge a partir de la internacionalización de los mercados, es el relacionado con la información económico-financiera generada por la contabilidad, que como lenguaje universal busca registrar las múltiples transacciones económicas que se generan bajo un único idioma: El propuesto por las estructuras reguladoras de carácter internacional.

De este modo y agenciado por las estructuras de poder económico dominante, se emprende una empresa de carácter regulativo para uniformizar la información contable y propiciar su comparabilidad. El profesor Tua Pereda (1995), anunciaba, que la regulación inicia sus primeras manifestaciones regulativas desde siglo XIX (Ver cuadro No. 2):

⁵ Lo que se viene a denominar como teoría del régimen de acumulación caracterizado por un ejercicio de cooperación y coordinación de intereses compartidos a nivel internacional y referidos por las relaciones internacionales dadas entre estados, organizaciones internacionales, empresas multinacionales y organizaciones no gubernamentales, en materia jurídica, económica y diplomática, que conforman las estructuras de poder y de hegemonía dominantes (Franco, 2012).

⁶ Según Chesnais, Marx lo anunciaba ya a comienzo del libro II, en las que se introducen cuestiones del régimen que se veían venir y que iban a desarrollarse en los capítulos inacabados del libro III del Capital

Cuadro No. 2 Regulación contable internacional

AÑO	PAIS	ORGANISMO	REGULACION
1886	EE.UU	American Association of Public Accountants (A.A.P.A)	Se publicó una recomendación acerca de la presentación de las partidas del balance, en orden de mayor a menor liquidez y exigibilidad
1909	EE.UU	A.A.P.A	Se nombro comité para elaborar definiciones y significados de términos utilizados en la práctica contable del momento
1917	EE.UU	American Institute of Accountants (A.I.A)	Elaboró un conjunto de reglas para la preparación del balance
1918	EE.UU	A.I.A	Empieza a difundir los "Boletines especiales", considerados las primeras normas escritas de carácter periódico

Fuente: Elaboración propia con base en Tua P. (1985)

Más recientemente, la regulación contable internacional se asocia con la depresión de 1929, que tuvo lugar en Estados Unidos, estos hechos potenciaron la importancia de la información financiera para la actividad económica en general y para la actividad bursátil en especial (Tua P., 1985, pág., 27). (Ver cuadro No. 3).

Cuadro No. 3 Resumen del proceso regulativo contable

AÑO	LEGITIMACION	ENTE REGULADOR	OBSERVACIONES
1950-1970	País promotor de la regulación: Estados Unidos. El AICPA como agrupación profesional dedicada a la investigación. APB consejo de principios contables y la SEC que le imprimía el carácter de obligatorio para los cotizantes de bolsa.	El APB emisor de estándares y remplazado posteriormente por el FASB.	En el seno del APB la contabilidad se relaciona con la verdad como correspondencia, costo histórico, múltiples usuarios y valoración objetiva. Con el FASB las agrupaciones de profesionales pierden su carácter regulador, dejándola en manos de la emergente actividad corporativa
1970-1990	La hegemonía Norteamericana es compartida con la comunidad económica europea. Esta fase es legitimada por entes como BM, FMI, GAAT (OMC), ONU, etc.	Junto al FASB inicia actividades reguladoras para la contabilidad el IASC. Paralelamente el IFAC funge como ente regulador para la auditoría, el aseguramiento, la calidad, la ética y la formación.	Etapas donde inicia su consolidación el proyecto neoliberal y el desplazamiento de lo contable (patrimonialismo) a las finanzas (Utilidad de la información).
1990-2014	Definitivamente el control de la regulación lo ejercen las corporaciones multinacionales y transnacionales.	FASB y IASB son los organismos emisores de estándares a nivel mundial para occidente y que a partir del 2002 entran en diálogos para la convergencia en un único modelo.	Finiquitan la historia de la contabilidad hacia lo financiero, de orientación a agentes de financiamiento.
<p>En las tres etapas sobre la historia reciente de la regulación contable internacional presentadas, puede advertirse en su desarrollo y consolidación se ha producido una especie de auto referencia regulativa, es decir la regulación contable a estado en manos de agentes de carácter privado que han tenido la autonomía e independencia de auto regularse, Sin embargo a raíz de la últimas crisis que han hecho tambalear los cimientos de la economía mundial (Desde Enron-2001- hasta la crisis suprime - 2008-) donde lo contable y la auditoría han estado en el ojo del huracán, se viene evidenciado unos asomos de intervencionismo estatal regulando lo autoregulado.</p>			

Fuente: Elaboración propia con base en Tua (1985) y Franco (2012)

Desde el mismo momento en que lo contable inicia su proceso de regulación, buscando propiciar a nivel mundial la isomorfía contable, paralelamente se inician los trabajos y las investigaciones orientadas a confirmar dicha uniformidad, dando nacimiento al estudio de la contabilidad internacional y de los sistemas contables.

Diversos autores reconocen a Hatfield como el precursor de la investigación en contabilidad internacional, reseñando un trabajo realizado en 1911, donde estudia de forma comparativa algunas características contables de Estados Unidos, Reino Unido, Francia y Alemania. Desde aquel entonces hasta la fecha se han sucedido diversas investigaciones al respecto, concentrándose en las últimas décadas las de mayor relevancia (Morales P., Jarne J., 2006, pág., 91)

Pero es en las cuatro últimas décadas, donde gran parte de la investigación procura dar cuenta para identificar los sistemas contables, trabajos orientados al análisis de las diferencias relacionadas con la información contable entre países. Estos primeros estudios han centrado su atención en el entorno y han considerado que los componentes que lo integran, es lo que ha motivado su variedad.

Cuadro No. 4 Estudios sobre sistema contable

AUTOR	AÑO	PRODUCTO	TEMA
Fantl, L.	1971	“The case against Intenational Uniformity”	Trabajo que evidencia las dificultades de la uniformidad contable debido a la relación

			existente entre lo contable y el sistema económico, legal, político o la tradición empresarial.
Mueller, G.	1971	“Introduction to Accounting”	En este trabajo se indica la importancia de que el sistema contable es una creación del entorno, determinado por factores económicos, sociales, políticos, legales y organizacionales.
Choi, F.	1974	“European Disclosure: the competitive Disclosure Hypothesis”	Este trabajo se concentra en un aspecto muy concreto de los que componen el entorno, que es precisamente el mercado bursátil, en donde se establece una relación entre información, empresa y su cotización en el mercado bursátil.
Frank, W.	1979	“An Empirical Analysis of international Accounting Principles”	Realiza una clasificación de los sistemas contables y trata de identificar la vinculación de los diferentes modelos obtenidos con el entorno económico y social. De esta forma constata la existencia de unas variables significativas que explican las diferencias entre sistemas contables.
Nair, R. y Frank, W.	1980	“The Impact of Disclosure and	Establecen la relación entre variables económicas y

		Measurement Practices on International Accounting Classifications”	culturales con los grupos de sistemas contables, concluyen que deben profundizar en el estudio de la relación causal éntrelos sistemas contables y las variables de entorno. Investigación realizada en 38 países.
Aitken, M. y Islam, M.	1984	“Dispelling Arguments against International Accounting Standards”	Argumentan que las diferencias entre los factores y los sistemas contables no son tan directos como para impedir su armonización. Mediante un análisis de variables del entorno contable en países de Europa, y a pesar de sus diferencias, es posible la eliminación de dichas barreras.
Balkaoui, A.	1985	“International Accounting. Issues and Solutions”	Identifica que para la elección de los factores del entorno, deberá hacerse partiendo de la base de la aceptación generalizada en el ámbito contable internacional, y del papel espejo del sistema contable respecto al entorno en el que opera.
Amenkhienan, F.	1986	“Accounting in Developing Countries: A Framework for standard Setting”	Comprueba empíricamente la posibilidad de que las características socioeconómicas, culturales y legales sean utilizadas para realizar la

			distinción entre sistemas contables existentes a nivel internacional.
Goodrich, P.	1986	“Cross-National Financial Accounting Linkages: an Empirical Political Analysis”	Trata de establecer las relaciones causales entre el sistema contable y cuatro variables del entorno: sistema político, organizaciones internacionales, socioeconómicas y posición política.
Gray, S.	1988	“Towards a Theory of cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally”	Resalta la importancia de los aspectos culturales en la caracterización de los sistemas contables. Para ello realiza trabajos en donde lanza hipótesis en lo relativo a la vinculación entre los factores culturales y contables.
Nobes, C. y Parker, R.	1991	“Introduction, and causes of Differences”	Manifiestan la imposibilidad de establecer una relación entre los sistemas contables y el entorno, sin embargo revela que puede ser delimitada de forma intuitiva y obtener razonables deducciones.
Belkaoui, A. y Picur, R.	1991	“Cultural Determinism and the Perception of Accounting Concepts”	Analizan la relación existente entre el entorno cultural y el sistema contable, a través de la percepción que los profesionales de la contabilidad,

			pertenecientes a diferentes grupos culturales, tienen de los fenómenos contables.
Salter, S.	1991	“Classification of Financial Reporting System and a Test of their Environmental Determinants”	Después de obtener una clasificación de los sistemas contables, establece la medida en que en que diversos factores del entorno actúan como discriminantes entre los grupos generados.
Salter, S y Doupnik.	1992	“The relationship between Legal Systems And Accounting Practices: a Classification Exercise”	Evalúan empíricamente la relación entre sistemas legales y contables. Parten de la hipótesis de que la naturaleza del sistema contable obedece al impacto que la forma en que las normas contables están legisladas.
Alnajjar, F.	1992	“International Accounting Standards and the Environment: a proposal”	El entorno contable es fundamental para la consecución de la armonización internacional, sin embargo las diferencias existente dificultan tal armonización, pero existiendo la posibilidad de hacerlo a nivel regional donde las diferencias no sean tan marcadas
Radebaugh, L y Gray, S.	1993	“International Accounting and Multinational Enterprises”	Exponen la existencia de abundantes diferencias en el entorno contable nacional que inciden en el contexto contable, y si bien, existen intentos de

			clasificación, éstos se encuentran en estado incipiente.
García Bernau, M.A.	1995	“Armonización de la información financiera en Europa”	Se refiere a la dificultad de la comparabilidad ante la heterogeneidad cultural y legal de cada país. Para producir la comparabilidad es necesario un cambio en los ámbitos culturales, sociales y legales
Jarne J., José I.	1997	“Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables”	Analiza las variables de los diferentes sub-sistemas que conforman el sistema contable, en vez de hacer denominaciones particulares a los grupos de países, establece cercanías y lejanías entre los países según el resultado de las variables. Investigación realizada en 24 países y de donde establece dos grandes grupos y cinco países de forma independiente.
Fernández, J.	1998	“Contabilidad Internacional”	Profundiza aspectos comparados de la contabilidad Argentina, Chilena y Española. Recopila el estado actual de la contabilidad en Chile y Argentina, su análisis comparado, así como la búsqueda de la armonización en la región.
Jarne, Laínez Y Callao.	2003	“Grado de convergencia de las	Abordan el hecho que las prácticas contables no son

		prácticas contables de las empresas europeas. Una evidencia empírica”	totalmente uniformes, es decir, para algunas transacciones contables las empresas pueden establecer de forma particular qué criterio es más aplicable en un determinado momento
Morales P Fernando y Jarne J José I.	2006	“Clasificación Internacional de los de Argentina, Brasil y Chile”	Este trabajo trata de identificar los sistemas contables de Argentina, Brasil y Chile y trata de situar la posición de éstos países en los diferentes modelos internacionales. Concluyen que estos tres países son los más estudiados de Latinoamérica en esta materia.
Patiño J., A. y Vásquez Q. Noemí .	2013	“Las características de los subsistemas contables de Colombia y México ante la convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera”	Presenta las características principales de cada uno de los subsistemas contables actuales en Colombia y México. El trabajo se realiza a partir de una revisión documental y bibliográfica en cada uno de los temas particulares. En el estudio se muestra que muchos de los elementos que conforman el sistema contable colombiano, cambian a raíz de la promulgación de la Ley 1314 de 2009. Con respecto a México, se presentan las características del sistema contable ante un

			proceso de homologación de las normas contables mexicanas a las internacionales que inició en 2005.
--	--	--	---

Fuente: elaboración propia con base en Laínez y Jarne (1999)

Las investigaciones realizadas alrededor de la pretendida uniformidad contable por vía de la regulación, lo que hizo evidente fue la heterogeneidad y diversidad de los sistemas contables.

Frente a la gran diversidad de entornos sociales tal información lejos de ser uniforme y equivalente, contrariamente se torna diversa, adoptan las múltiples realidades con características que le son propias y le llevan a observar los diferentes hechos económicos de una manera determinada, “Es así como la diversidad contable es en esencia una diversidad de sistemas, que aunque es factible de agrupar por sus similitudes, es casi imposible decir que una contabilidad es idéntica a otra (Morales P., Jarne J., 2006, pág., 91)

Pero sobre todo, muchas investigaciones precedentes, hicieron evidente que la enunciación y caracterización de los sistemas contables, obedecía al análisis que se realizaron sobre las prácticas contables correspondientes a contextos particulares. Las prácticas contables fue la sustancia esencial, que le daba su forma, un análisis como éste, dejaba por fuera escenarios y otras características específicas de cada uno de los entornos de la sociedad contemporánea.

Posteriormente, los trabajos y las investigaciones relacionadas en el cuadro anterior, dejan observar el sistema contable, más allá de sus prácticas., ahora se dimensionaría teniendo en cuenta las interacciones de sus componentes a nivel interno y externo. Es así como las últimas investigaciones, realizadas en torno a los sistemas contables y su clasificación, se han centrado en analizar el concepto como un “todo”, y no limitado al análisis de sus prácticas.

En dirección a comprender el sistema contable como un todo, las investigaciones han sugerido cubrir aspectos tales como:

- Comprensión sobre como la actual regulación contable internacional obedece a referentes normativos maestros.
- Formas en que lo contable/normativo es desarrollado y exigido, así como los entes encargados de esta función homogenizadora.
- El papel del contable inserto en instituciones reconocidas en el gran entramado regulativo internacional.
- Criterios utilizados en la formación de los profesionales en esta perspectiva.
- Consideraciones técnico/aplicadas de los marcos normativos existentes relacionados con cuestiones como la valoración.
- Criterios relacionados con prácticas de información para determinados usuarios
- Pautas para los procesos de aseguramiento de información

Desde las investigaciones que sugerían, como las prácticas contables definían su forma al sistema contable, hasta las investigaciones que observarían al entorno como aquel que definía una nueva estructura para sistema contable, emerge una definición sobre sistema contable:

Conjunto de factores intrínsecos al propio sistema (agentes internos) que, a través de la modelización de que son objeto por medio de sus

propias interrelaciones y de las influencias del exterior (agentes externos), conforman un 'todo' debidamente estructurado, capaz de satisfacer las necesidades que a la función contable le son asignadas en los diferentes ámbitos (Jarne, 1997, pág., 43)

En los momentos actuales, caracterizados por el desarrollo de la contabilidad financiera, se ha llevado a proponer una de las definiciones sobre las que actualmente existe consenso, "El sistema contable es el conjunto de variables del entorno social y de la dinámica interna de la contabilidad que tiene que ser operacionalizada y representada por la contabilidad" (Gómez, 2011, pág., 140).

De este modo se ha comprendido el concepto de sistema contable, de una parte como resultado de prácticas, luego analizado desde sus componentes que lo modelan, conformando un "todo", debidamente estructurado, capaz de satisfacer las necesidades que a la función contable le son asignadas en los diferentes escenarios, una mirada que han hecho del sistema contable un objeto material con arreglo a fines.

2. El problema. La antítesis

De la interpretación y comprensión que del concepto "Sistema Contable" se ha elaborado, se infiere como ha sido permeada por la sociología tradicional (Desde Weber a Parsons), y de manera particular por la Teoría General de Sistemas (en adelante TGS). El concepto mismo de "sistema", acopio mucho del acervo de la TGS, "en general, podemos señalar que, ante la palabra sistemas, todos los que la han definido están de acuerdo en que es un conjunto de partes coordinadas y en interacción para alcanzar un conjunto de objetivos" (Johansen, 2004:54).

La TGS, en un intento por definir el concepto de sistema, acota lo siguiente: "otra definición, que agrega otras características adicionales, señala que un sistema es un grupo de partes y objetos que interactúan y forman un todo o que se

encuentran bajo la influencia de fuerzas de alguna relación definida” (Johansen, 2004: 54). Adicionalmente, a la definición que sobre sistema, la obra de L. Von Bertalanffy apelará, será: “un conjunto de partes y sus interrelaciones” (Johansen, 2004:56), una definición suficientemente legitimada.

En la expresión algo mística -el todo es más que la suma de sus partes- reside un sentido, las características constitutivas del sistema, no son explicables a partir de las características de partes aisladas, así, las características del complejo, comparadas con las de los elementos, aparecen como “nuevas o emergentes”. (Bertalanffy, 1989: 55)

Sin embargo, el concepto de sistema, posee vitalidad y potencia. Bertalanffy señala que el concepto posee una riqueza conceptual y metodológica enorme, “en apariencia un concepto pálido, abstracto y vacío; pleno, sin embargo, de sentido oculto, de levadura y de potencialidades explosivas” (Bertalanffy, 1989:196), lo que evidencia argumentos que refieren determinadas categorías alrededor de las cuales se ubican los sistemas

En esta dirección puede advertirse entonces, que el concepto involucra dos dimensiones que deben estar presente en cualquier elaboración en este sentido: Dimensión conceptual y dimensión material.

2.1. Dimensión Conceptual

En esta dimensión se instalan las categorías fundantes que guían la idea de unidad no causal que debe poseer el sistema, la noción fundamental de diferenciación funcional, pero también las de referencia, clausura, totalidad, conforman el “todo”, son la expresión básica de la relación sistema-entorno.

2.2. Dimensión material

Es la forma constitutiva del sistema en cuanto sistema, al que lo integran partes y elementos con una funcionalidad específica y con la capacidad de interacción

causal, que actuando en entornos particulares, le imprimen sus dinámicas a otros niveles del sistema (Ver cuadro No. 1)

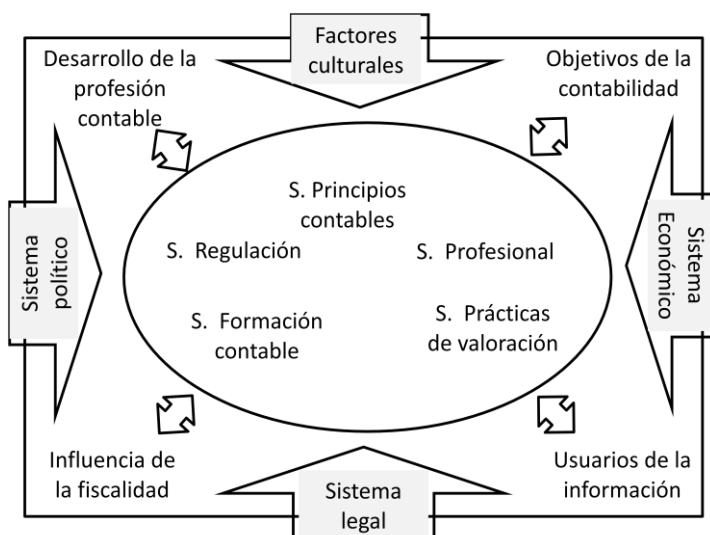
Cuadro No. 5. Elementos constitutivos de la dimensión material.

COMPOSICION	ESTRUCTURA	ENTORNO	MECANISMO
Son los componentes, elementos y partes (Entidades, procesos, conceptos, cosas) de que se compone el sistema.	Es la interacción que se da entre los diferentes componentes del sistema	La interacción dada entre componentes, se da en escenarios y contextos específicos que le imprimen nuevas lógicas.	Es el conjunto de propiedades que van asimilando los diferentes niveles y subniveles del sistema.

Fuente: Elaboración propia con base en Bunge (2002)

A la luz de la presente investigación, se señala cómo la dimensión material determina la dimensión conceptual, de tal manera, que la existencia de la segunda deviene de la primera. Es esta relación, la que ha determinado la concepción de sistema y de la cual se ha fundado el concepto. Son las condiciones materiales/instrumentales, relacionadas con el entorno externo, las que le definen las propiedades al sistema contable, es por eso, que la observación que al concepto sistema contable se ha realizado, adoptó los significados que la TGS le señaló, y que la regulación contable internacional adoptó (Ver figura No. 1)

Figura No. 1 El sistema contable desde Jarne



Fuente: Modelo de Jarne de Sistema Contable

Esta perspectiva, ha terminado por reducir el concepto de sistema contable a objeto, de un lado han terminado por concebirlo como una sumatoria de partes, que causal y teleológicamente se integran, para hacer su totalidad, de otro lado su unicidad causal, han hecho comprenderlo en la perspectiva del todo/parte con arreglo a fines. Este es el constructo que sobre el sistema contable se elaboró y la contabilidad apropió, y en donde quizás radica en gran medida, los problemas ontológicos, epistemológicos y metodológicos de la disciplina contable.

3. Acercamiento a una taxonomía para el sistema contable. Síntesis

Como advierte Jarne (1997), cuando se intenta conocer lo que es el sistema contable no solo puede hacerse desde las practicas de un país en particular, sino de las partes⁷ que lo componen, su entrettejido e interrelación y sobre todo su funcionamiento como un todo organizado, sin lugar a dudas argumentos con enorme validez pero no suficientes para definir el concepto de sistema contable.

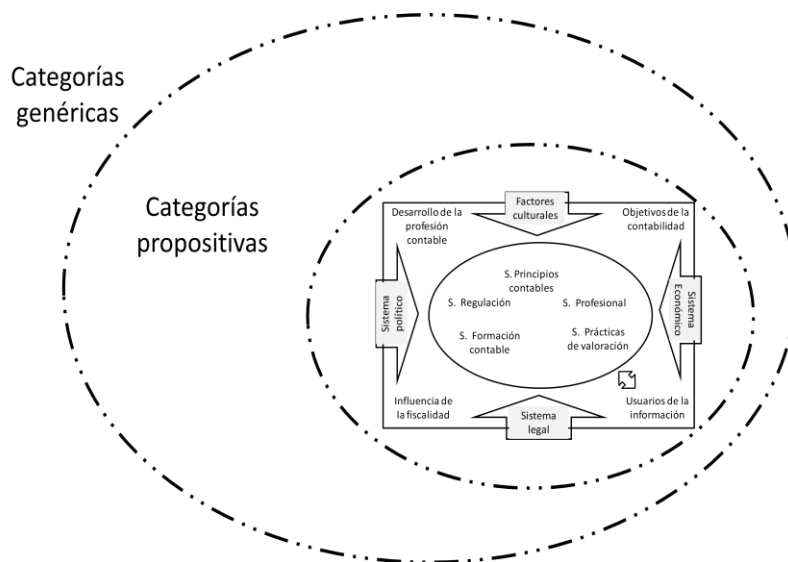
El énfasis de la presente reflexión, es que más que categorías instrumentales relacionadas con el entorno externo e interno del sistema contable tal cual lo define la corriente ortodoxa dominante, a lo que se refiere es a categorías conceptuales que se ubican al interior del concepto de “sistema” y por fuera de su entorno inmediato, una mirada en este sentido, alude a esa segunda relación dada entre las dimensiones señaladas arriba, es la dimensión conceptual la que define la dimensión material.

Si bien la mirada es desde esta relación, no se reduce a ella, la intencionalidad de este trabajo aspira hacer otras observaciones desde otros puntos de referencia al concepto sistema contable. La perspectiva sistema/entorno trasciende la versión todo/parte, donde sí bien el entorno hoy se ha hecho más complejo que el sistema

⁷ De carácter intrínseco al sistema (la fiscalidad, los usuarios, desarrollo de la profesión, la educación, etc...) y extrínseco (Sistema legal, características empresariales, mercado de capitales, lo cultural, lo político, etc...)

y tanto el sistema como el entorno producen su propia autorreferencia, no se puede considerar el uno sin el otro, de allí una primera hipótesis de trabajo relacionada con una inicial aproximación de constructo para el desarrollo teórico del Sistema Contable (Ver figura No.2)

Figura No. 2. Propuesta sobre un sistema contable



Fuente: Elaboración propia

3.1. Categorías Genéricas

En primera instancia habría que hacer claridad sobre lo que la “categoría” significa. Cuando la “categoría” emerge, es porque se está ante lo no dicho, lo no escrito y lo oculto en los discursos de poder, su emergencia, posibilita la aprehensión de la realidad y organiza el pensamiento. Sobre este presupuesto, una categoría genérica representa los “universales” que fundamentan el concepto sistema, y si bien no son inmutables, son necesaria y suficientemente estables en el tiempo y en el espacio.

3.2. Categorías proposicionales

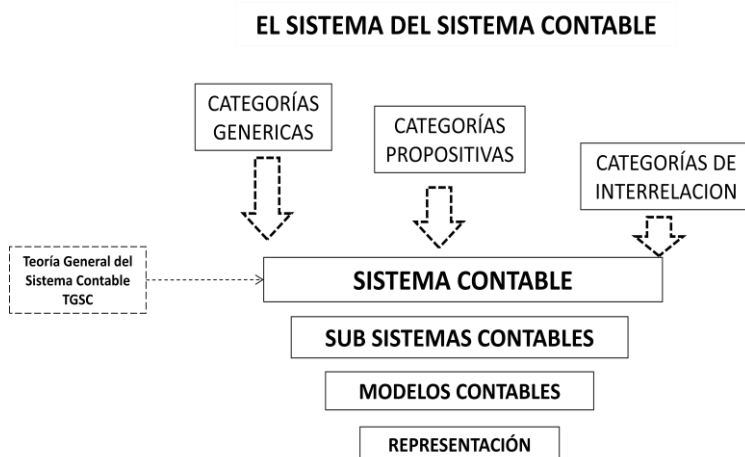
Asumiendo la misma condición de categoría, se diferencia con las anteriores, es que éstas no son necesariamente estables en el tiempo y en el espacio, pero si deben poseer la condición de suficientes.

3.3. Categorías de interrelación

Es la composición material del sistema, la interrelación contextual de su composición y las propiedades que de dicha interacción se derivan, es a lo que la corriente dominante a denominado como el todo del sistema contable, resultado de la interrelación de todos los componentes que no dejan de ser parte del entorno.

Con este marco categorial de fondo, se estaría en presencia de una Teoría General del Sistema Contable desde donde los subsistemas contables⁸ elaboran su propia identidad y configuran los distintos criterios con que se posibilita la representación de las dinámicas propias de cada subsistema. (Ver figura No. 3)

Figura No. 3 Estructura del sistema contable



⁸ A los que le apunta la presente idea de investigación son el subsistema de contabilidad ambiental, el subsistema de contabilidad social, el subsistema de contabilidad para la productividad, el subsistema de contabilidad de costos, el subsistema de contabilidad pública, el subsistema de contabilidad financiera, entre otros...

Fuente: Elaboración propia

Una observación del sistema contable en esta dirección, repiensa el concepto mismo de sistema al interior de la teoría general de la contabilidad y contrariamente a lo expresado en argumentos como:

Definir categóricamente la contabilidad como sistema tiene un carácter reduccionista, los sistemas son un componente del desarrollo integral de la contabilidad, que parte de la “teoría general contable”, para derivar en “modelos contables” (ambiental, social y económico) y posteriormente en “sistemas contables” que desarrollan el instrumental técnico-procedimental que permite llevar a la práctica la función contable de evaluar el control múltiple que la organización ejerce sobre los diferentes tipos de riqueza. Se concluye que los sistemas son un derivado de la contabilidad, pero el sistema contable no es una categoría autónoma dentro del desarrollo contable. (Mejía, 2013: 78)

Esta primera aproximación defenderá la idea de que el concepto “sistema contable”, adquiere un estatus, una autonomía e interdependencia, en donde hablando de sistema contable se estará hablando de la contabilidad y de la contaduría, es decir, es el sumo de la teoría general de la contabilidad. El análisis conceptual del sistema contable es un intento de hacer de una concepción inexacta, una concepción más satisfactoria que no se agota en el contexto de la justificación ya que cualquier trabajo que apunte a este objetivo, nuevamente

quedaría atrapada en el encuadre ontológico, epistemológico y metodológico preconizado por la episteme moderna.

Con una estructura como la planteada para el sistema contable, no se pretende ni una formalización⁹ como tampoco una anti formalización, fundamentalmente de lo que se trata es de elaborar una unidad de análisis básica para que desde las mismas categorías que componen el sistema contable, se identifique los rasgos de una teoría general de la contabilidad. Unidad de análisis que recoge dos dimensiones que siendo una distinta de la otra conforman una unidad de una diferencia, Sistema/entorno. Es decir, existen separadamente, se autodeterminan, pero que no pueden existir el uno sin el otro, dicho de otra forma su unidad conceptual la determina su diferencia.

Niklas Luhmann: Referente Teórico y metodológico para la observación del sistema-entorno

Con Niklas Luhmann, se supera lo que la tradición sociológica denominó el todo-parte y que configuró la totalidad del sistema; ahora, con la diferenciación funcional, los sistemas funcionales (Sistemas que cumplen funciones específicas) son los que reconstruyen el sistema total. Aquí se expresa una máxima ontológica para el sistema contable: la diferenciación funcional de sus partes y componentes, supone su existencia.

El sistema contable, también es entorno, pero lo que lo diferencia del entorno es el cierre de su diferenciación funcional. Tal cierre, constituye lo que la teoría Luhmaniana denomina cierre operacional (La autorreferencia), evento que

⁹ Una estructura hipotético-deductiva con carácter axiomático, característica de los formalismos rígidos y limitados que pretendían validez generalizante obviando las razones del contexto del descubrimiento

garantiza la autopoiesis del sistema y el mantenimiento funcional del mismo. La existencia de la autorreferencia, supone la referencia, esta disposición binaria garantiza al sistema contable distinguirse de su entorno, la ausencia de esta distinción, se traduce en confusión del sistema con el entorno, y se termina por ver el todo como la suma de las partes, así es como lo financiero, termina convirtiéndose en el todo de lo contable (NIC/NIIF).

La contabilidad, percibida hoy como paradigma de la utilidad de la información (NIC/NIIF), ha renunciado al concepto de sistema contable como unidad operativa, ya que el constructo que sobre sistema contable se ha edificado, observa las demandas contextuales como algo situacional, de orden causalista, y que se resume en como el entorno le define sus formas.

Una nueva concepción del sistema contable, deberá percibir las complejidades concurrentes de sus sistemas funcionales a través de la diferenciación funcional y poseer la capacidad de reunir el desorden de lo diferente como una unidad y no como proceso causal, remplazando el orden de su relación (El todo es mayor que las partes) por un relacionamiento ordenado (Sistema-mundo), que produce por sí mismo, la coordinación de lo diferente.

Diferenciación funcional

La diferenciación funcional describe el contexto evolutivo de la sociedad moderna que es una sociedad compleja. Es la manera como en el sistema social global se relacionan sus subsistemas¹⁰, abandonando los principios estructurales de la formación social hacia una de carácter funcional (Cuadro No. 6)

¹⁰ Político, económico, contable

Cuadro No. 6 Clases de diferenciación

DIFERENCIACION SEGMENTARIA	DIFERENCIACION CENTRO PERIFERIA	DIFERENCIACION ESTRATIFICADA	DIFERENCIACIÓN FUNCIONAL
caracterizada por la igualdad de los sistemas parciales de la sociedad — sistemas que se distinguen o a partir de la descendencia o a partir de las comunidades habitacionales, o combinando ambos criterios.	Aquí se admite un caso de desigualdad que transpone —al mismo tiempo— el principio de la segmentación y, por tanto, prevé una pluralidad de segmentos (casas familiares) en ambos lados de la nueva forma.	caracterizada por la desigualdad de rango de los sistemas parciales. Esta forma también tiene su estructura fundamental en una distinción de pares, la distinción entre nobleza y pueblo común. Sin embargo, puesta en esta forma sería relativamente inestable porque se la invertiría con facilidad	caracterizada tanto por la desigualdad como por la igualdad de los sistemas parciales. Los sistemas de funciones son iguales en su desigualdad. De aquí se renuncia a asumir cualquier prioridad de la sociedad total en sus relaciones reciprocas

Fuente: Elaboración con base en Luhmann (2006)

La diferenciación funcional, es la forma de diferenciación característica de la sociedad moderna y corresponde a un estadio evolutivo de mayor complejidad de la sociedad actual, que es una sociedad de mundo y que alberga lo global. Aún cuando la perspectiva teórica de Luhmann no se circunscribe a un concepto de sociedad regional, hay que enfatizar que una concepción de mundo vista desde el sistema/entorno no niega las diferencias regionales, como tampoco los diferentes niveles de desarrollo derivado de los procesos de modernización, sino que la dimensión universal de la diferenciación es la que le imprime su carácter a la sociedad moderna, como ámbito aglutinador de diferencias y desigualdades provocadas en la dinámica global

El argumento de la desigualdad no es un argumento en contra, sino a favor de la sociedad del mundo. El interés por el desarrollo, como el interés por conservar las múltiples circunstancias culturales de las distintas regiones, es ya en sí mismo un interés formado a través de la sociedad; hecho que se impone como especialmente evidente cuando se piensa en la paradoja típicamente moderna que consiste en la aspiración simultánea por la transformación y por la conservación. (Luhmann, 2006: 122)

Precisamente, esta dimensión de la globalidad que involucra la diversidad, es la que se ha desdibujado, en la medida que el nuevo régimen de acumulación a través de los emergentes dispositivos de poder, coloniza la sociedad contemporánea. Uno de esos espacios abruptamente colonizado es el contable, arquetipos regulativos se han impuesto para hacer ver el concepto de sistema contable como un objeto material adelgazado conceptualmente y con arreglo a fines.

Operación

Una operación es cuando un sistema está compuesto de entidades que una vez acontecidas sufren cambios de estado y en estos cambios producen una diferencia, la cual sólo puede llevarse a cabo mediante autorreferencia;

Es decir, los sistemas sólo pueden referirse a sí mismos en la constitución de sus elementos y operaciones elementales (lo mismo en el caso de los elementos del sistema, de sus operaciones, de su unidad). Para hacer posible esto, los sistemas tienen que producir y utilizar la descripción de sí mismos; por lo menos, tienen que ser capaces de utilizar, al interior del sistema, la diferencia entre sistema y entorno como orientación y principio del procesamiento de información (Luhmann, 1993: 8)

Dicha entidad mediante esta operación es algo distinto, cuestión que hace pensar en un proceso necesario en el nivel de los elementos que componen el sistema, indispensable para toda conservación y alteración del sistema y que lo hace operativo.

Un sistema es operativo cuando no presupone de un algo externo para su existencia, los sistemas que no son operativos si lo necesitan, en tal sentido entonces el sistema contable como aquel devenido de interacciones del entorno, en su versión dominante, presupone para su existencia de dicha interacción. Más importante que tales interacciones, lo fundamental es precisar las operaciones por medio de las cuáles el sistema se reproduce y luego se diferencia de su entorno, precisamente en este acontecimiento se haya las condiciones de posibilidad del sistema contable.

Autorreferencialidad

Un sistema es autorreferencial cuando para la producción de sus propias operaciones se remite a la red de operaciones de su misma clase y por esta vía se reproduce a sí mismo

El concepto de autorreferencia designa la unidad constitutiva del sistema consigo mismo: unidad de elementos, de procesos, de sistema. «Consigo mismo» quiere decir independiente del ángulo de observación de otros. El concepto no sólo define, sino que también incluye una afirmación de un estado de cosas, ya que sostiene que la unidad sólo puede llevarse a cabo mediante una operación relacionante. En consecuencia, la unidad tiene que efectuarse, y no está dada de antemano como individuo, como sustancia o como idea de la propia operación. (Luhmann, 1993: 55)

La autorreferencialidad sobrepasa la dimensión causal ya que considera lo causal como una manera de organización autorreferente, es decir “explica la diferencia entre sistema y entorno mediante el hecho de que sólo los sistemas autorreferenciales tienen la posibilidad de ordenar las causalidades a través de procesos de distribución entre sistema y entorno” (Luhmann, 1993: 34). Una condición de los sistemas autorreferenciales es que son sistemas clausurados en su operación, ello se traduce en que dicha clausura es un proceso de selección de los elementos del sistema.

Para finalizar por ahora

Luhmann plantea la posibilidad que exista una meta-teoría que permita desde afuera observar lo observado, una especie de observador de segundo orden que observa a un sujeto observando, visión que se separa de la manera como se venía observando el mundo desde la relación sujeto/objeto, causa/efecto, medios/fines, todo/parte. Ahora la relación sistema/mundo desborda la manera en que se observa el mundo y Niklas Luhmann (1927 – 1998) ofrece un inagotable arsenal para iniciar esta aventura.

Repensar el concepto de sistema contable, sugiere superar su modelación de carácter causal representado en la observación del mundo a partir de la relación sujeto/objeto preconizada por la episteme moderna. “El viraje hacia la diferencia entre sistema/entorno tiene consecuencias profundas para la comprensión de la causalidad” (Luhmann, 1998: 43) y que además dista de los presupuestos causales predicados por la concepción dominante sobre sistema contable “Todos estos agentes externos ejercen su influencia sobre los agentes internos del sistema contable, quedando plasmada en las características concretas de mismo” (Jarne, 1997: 43).

Al alero de la presente reflexión, en la estructura propuesta para el sistema contable, la dimensión conceptual del sistema contable deberá emerger de la diferenciación funcional entre sistema y entorno, una forma de ampliar las posibilidades de trato con el entorno, ya que permite constituir autorreferencialmente su marco categorial genérico determinante

Aquí finaliza estas primeras aproximaciones que sugieren un replanteo del concepto sistema contable, una perspectiva más conceptual y menos material/instrumental del concepto. La propuesta teórico-metodológica de Niklas Luhmann abre un abanico de inmensas posibilidades para hacer nuevas observaciones, distintas a las del predicamento tradicional.

In conclusiones

Lo aquí expresado es tan sólo apenas una aproximación que invita a los contables, a las universidades, a los investigadores y a los organismos de regulación contable nacional e internacional, a trabajar sobre el concepto sistema contable, leer de manera diferente las relaciones de las funciones y componentes que lo constituyen puede indicar nuevas vías que permitan articular la diversidad/uniformidad de la información.

Las problemáticas sociales, ambientales y económico-financieras actuales, que giran en torno a lo contable, demandan de nuevas categorías de observación.

Las categorías en las que tradicionalmente se ha soportado la contabilidad, han perdido capacidad de observación de la realidad.

El concepto de sistema contable como categoría fundamental de la cual hace uso la contabilidad, necesita de ser observado de manera diferente, able que se encuentren luces para resolver obstáculos de orden epistemológico, ontológico y metodológico.

Replantear la visión que sobre sistema contable se ha elaborado, indica superar los presupuestos que lo habían concebido como aquello que existe a partir del todo/parte constituido de forma causal.

La dinámica que adquiere ahora un sistema contable no es el resultado de una teleología histórica hacia un estado específico, es la observación del sistema en el sistema mismo.

Se deberá superar la perspectiva de la sociología tradicional donde se concibe la estructura como la que determinan las funciones, ahora no es ni siquiera la función el determinante de la estructura sino la diferenciación funcional.

Una observación del sistema en el plano de la diferenciación funcional, permite desarrollar un concepto de sistema contable a partir de la relación sistema/entorno y no de la relación causal sujeto/objeto.

La observación del sistema no es una observación especulativa de lo constitutivo y externo al sistema, sino la forma en que se posibilita su descripción permitiendo abstraer los rasgos complejos de los entornos actuales.

La dimensión sistema/entorno abre múltiples posibilidades no sólo para una nueva concepción de sistema, sino para aquellas disciplinas que como la Contabilidad viene elaborando epistemologías objetivas a partir de ontologías subjetivas.

El estructuralismo funcional y el funcional estructuralismo que va desde Émile Durkheim a Niklas Luhmann, se convierte en un escenario de basta posibilidades, que provee de un novedoso instrumental para el análisis del "sistema". Para Luhmann la teoría sistemas de Bertalanffy y las posteriores redefiniciones que hace Parsons, carecían de suficiencia teórica para explicar los sistemas sociales en lo contemporáneo, es así como orienta sus esfuerzos en imaginarse una distinción inicial y rectora de cualquier esfuerzo teórico que intente observar de manera inicial lo social y ese elemento de distinción inicial es el sistema/entorno.

Las reflexiones contenidas en este trabajo son novedosas, aunque los estudios sobre el sistema contable son abundantes, la novedad se da porque en la búsqueda de categorías que fundan el sistema contable, se acude a un marco

metódico y metodológico diferente para construir conceptos y desde éstos, la contabilidad apropiar la realidad para representarla.

Estas reflexiones también son útiles porque dadas las categorías genéricas del sistema contable, apuntarán para el desarrollo conocimiento contable; para el desarrollo de capacidades de observación de los fenómenos actuales en relación con la producción, reproducción y control de la riqueza; porque hace posible la observación de las relaciones sociales y de producción emergentes y porque permite la observación de las propiedades estructurales, puestas en anclajes espacio/temporales disímiles

Y finalmente, este trabajo puede ser pertinente, porque en ella se hacen claridades alrededor de problemáticas insertas en la regulación contable internacional, relacionada con la uniformidad-diversidad de la información, y que al alero del presente trabajo, se propone como una unidad no causal, produzca por sí misma, la coordinación de lo diferente, asunto que hoy se resuelve por la vía de la imposición.

Bibliografía

Bertalanfy, Ludwing V. (1989). Teoría General de los Sistemas, Traducción Juan Armela, Fondo de Cultura Económica, México. Séptima reimpresión.

Boyer, Robert (1992). La teórica de la regulación. Un análisis crítico. Ediciones Alfons El Magnamin. Institució valenciana D'estudis I Investigació. Valencia, España.

Brenner Robert y Glick Mark (1991). La escuela de la regulación. teoría e historia.
En: file:///C:/Users/user/Downloads/NLR18402%20(1).pdf

Bunge, Mario. (2002). Crisis y reconstrucción de la filosofía. Primera edición, plaza edición, Barcelona.

Chesnais, Françoise. (2003) La teoría del régimen de acumulación: Contenido, alcance e interrogantes. En: Revista e economía crítica No. 1, España: Asociación cultural "Economía crítica"

Franco R., Rafael (2013). Aportes del posestructuralismo y el posmodernismo al desarrollo del pensamiento contable. La perspectiva de Norman Macintosh. En: Revista Lúmina, No. 14, de la Universidad de Manizales. Manizales, Caldas, Colombia

Gómez, Mauricio (2004). Una evaluación del enfoque de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) desde la teoría de la contabilidad y el control. INNOVAR, revista de ciencias administrativas y sociales. núm. 24, julio-diciembre, 2004, pp. 112-131, Universidad Nacional de Colombia. Colombia

Gómez, Mauricio. (2004) Pensando los fundamentos de la contabilidad como disciplina académica. En: Revista Lúmina No. 12. Colombia: Universidad de Manizales.

Jarne, J. (1997) Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables. Madrid: AECA.

Johansen B., Oscar (2004). Introducción a la teoría general de sistemas. Editorial Limusa S.A. México

Laínez G., José A. y Jarne J., José I. (1999). El entrono como variable discriminante en la diferenciación internacional de sistemas contables. Revista de Contabilidad, Vol. 2, No. 3, enero-junio, p 73-101

Mejía S. Eutimio, Mora R. Gustavo y Montes S. Carlos A (2013) Adscripción de la contabilidad en la estructura general del conocimiento. En: Cuadernos de contabilidad Vol. 14 No. 34 enero-junio. Universidad Javeriana

Morales P. F. y Jarne J. I. (2006) Clasificación Internacional de los Sistemas Contables de Argentina, Brasil y Chile. Panorama Socioeconómico, vol. 24, núm. 32, julio, 2006 Universidad de Talca .Chile

Luhmann, Niklas. (1993). Sistemas Sociales: Lineamientos para una Teoría General. México, Alianza Editorial/Universidad Iberoamericana.

Luhmann, Niklas. (2006).La sociedad de la sociedad. Universidad Iberoamericana, ciudad de México. Traducción: Javier Torres Nafarrate bajo el cuidado conceptual de Darío Rodríguez Mansilla, y estilístico de Marco Ornelas Esquinca y de Rafael Mesa Iturbide.

Tua P. J. 1995. Lecturas de teoría e Investigación Contable. Centro Interamericano Jurídico-Financiero. Ediciones gráficas Ltda..Medellín.