

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
DOCTORADO EN CIENCIAS CONTABLES

**ANÁLISIS SISTÉMICO-CONSTRUCTIVISTA DE LA NOCIÓN “SISTEMA
CONTABLE” COMO EQUIVALENTE FUNCIONAL DE UN MISMO
PROBLEMA CONCEPTUAL DE REFERENCIA**

www.bdigital.ula.ve

Tesis presentada como requisito parcial para optar al grado de
Doctor en Ciencias Contables

Autor: Héctor Darío Betancur

Tutor: Dr. Lenin Guerra

Mérida, Venezuela, Enero de 2018

C.C. Reconocimiento

ÍNDICE GENERAL

	pp.
LISTA DE TABLAS	vi
LISTA DE FIGURAS	viii
LISTA DE SIGLAS	ix
ABSTRACT	x
RESUMEN	xi
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I	4
EL PROBLEMA	4
Formulación del Problema de Investigación	4
Paradigmas del Constructo Sistema Contable	4
Paradigma Hipotético-Deductivo	5
Paradigma Descriptivo-Normativo	5
Paradigma Neoinstitucional	6
Paradigma Semántico	7
La problemática	8
Una posible respuesta	12
Objetivos de la Investigación	13
General	13
Específicos	13
Justificación	14
Aportes de la Investigación	15
CAPÍTULO II	17
BASES TEÓRICO-CONCEPTUALES	17
Antecedentes	17
Bases teóricas referenciales	27
La Filosofía y la Historia del Conocimiento	27
El Progreso del Conocimiento Científico	29
El enfoque deductivo popperiano	30
Kuhn y los determinantes sociales del conocimiento	32
Los programas de investigación según Lakatos	33
Otras vías metodológicas para aproximar el conocimiento científico	35
Las tradiciones de investigación como el marco conceptual común del conocimiento científico	37
Los paradigmas y el problema de la inconmensurabilidad	38
Paradigma	38
Inconmensurabilidad	40
Visión estructuralista de las teorías	42
El trabajo multi e Interparadigmático	44

Distinciones entre el trabajo Multiparadigmático e Interparadigmático	45
Emergencia del Sistema	47
El sistema como un todo	47
El sistema al interior del Organicismo: el todo sobre el elemento	51
Giro epistemológico: El todo del sistema	56
Sobre la Teoría General de Sistemas	57
La Totalidad del Sistema	61
Niklas Luhmann y la Superación del Estructuralismo	63
Propuesta teórico-metodológica de Niklas Luhmann	65
El Método Funcional	80
CAPÍTULO III	85
JUSTIFICACIÓN METODOLÓGICA	85
Enfoque teórico	86
Teorías de apoyo	88
Postura Ontológica	91
Tipo y diseño de investigación	92
Supuestos lógicos de la investigación	92
CAPÍTULO IV	100
PRIMERA UNIDAD DE SENTIDO	100
PERSPECTIVAS PARADIGMATICAS SOBRE EL SISTEMA CONTABLE	100
Paradigma Hipotético Deductivo	107
Selección	107
Los Años Setenta: Momento de Coyuntura y Transición	108
La Contabilidad como Ciencia Moderna	110
Teoría CoNAT y Metodología CoNAM	112
La Metodología Normativo-Condional más allá de sus críticas	114
Tradiciones de Investigación en Contabilidad según Mattessich	116
Las Hipótesis Instrumentales en Contabilidad	118
Sistematización	120
Los Objetivos Como Campo Empírico	121
Esquematización	124
Síntesis General	124
Teoría Positiva – Normativa	126
Selección	126
Criterios contables bajo normas	127
Pautas para la Construcción de la Teoría General de la Contabilidad y del Sistema Contable	128
Lineamientos para la Preparación de un Sistema Contable	129
Programas de investigación en contabilidad	130
Sistematización	134
Esquematización	137

Síntesis General	137
Teoría Positiva	138
Selección	139
La Teoría Positiva como Programa de Investigación	140
Sistematización	143
Esquematización	144
Síntesis General	144
Perspectiva Teórica Organizacional, Cultural y Conductual	145
Selección	145
Roberts y Scapens	145
Anthony Giddens	146
Richard C. Laughlin	149
Anthony G. Hopwood	154
Sistematización	155
Esquematización	157
Síntesis General	157
Paradigma Descriptivo-Normativo	160
Selección	161
R. D. Nair and Werner G. Frank	161
Nobes Christopher	163
Jarne J. José Ignacio	166
Sistematización	175
Esquematización	177
Síntesis General	177
Paradigma Neoinstitucional	179
Selección	179
Regulación contable internacional Institucional-Estatal,	179
Estandarización Contable Internacional Neoinstitucional-Interestatal	182
Financial Accounting Standards Board (FASB)	183
International Accounting Standards Committee (IASC)	184
Corporativización de la regulación contable internacional	185
Accounting Standard Board (IASB)	186
En Marco Conceptual como resultado de la adopción	187
hipotético-deductiva por parte del FASB y el IASB	
Sistematización	190
Esquematización	193
Síntesis General	193
Paradigma Semántico	193
Selección	194
Modelo Contable	194
Sistema de Información	196

Sistema Administrativo Contable	197
Proceso contable	199
Artefacto tecnológico	200
Sistematización	200
Esquematización	203
Síntesis General	203
El Sistema Contable Como Evento Multiparadigmático	204
CAPITULO V	207
SEGUNDA UNIDAD DE SENTIDO	207
FUNDAMENTOS TEORICOS Y METODOLOGICOS DE LUHMANN QUE PERMITEN LA OBSERVACIÓN SISTEMICO-CONSTRUCTIVISTA	207
Sistema/entorno y la diferencia constitutiva elemento/relación	208
Presencia/ausencia	212
Indicación/distinción	214
Comunicación	216
Código	217
Problemas de Referencia y pretensiones de solución	219
Oferta comunicativa	220
CAPITULO VI	222
TERCERA UNIDAD DE SENTIDO	222
ANÁLISIS SISTEMICO-CONSTRUCTIVISTA DEL CONCEPTO SISTEMA CONTABLE	222
Análisis Intrateórico	226
Análisis Interteórico	232
Sincrónico	234
Diacrónico	234
Sistémico	235
Formulación esquemática	238
CAPITULO VII	245
PROPUESTA DE LA NOCION SISTEMA CONTABLE	245
Bibliografía	270

Listado de Tablas

	pp.
1. Muestra-Concepción de Sistema Contable	7
2. Ámbitos Problemáticos en la Concepción de Sistema Contable	10
3. Elaboración Hipotética Deductiva del Sistema Contable	18
4. Características de Sistema Contable como Sistema de Información	19
5. Estudios sobre Sistema Contable	20
6. Características de un Paradigma	39
7. Premisas de una Sociedad Funcional Desde Spencer	53
8. Constitución de una Sociedad Compleja Según Durkheim	54
9. Concepción Lógico-Matemática y Lógica de Función	82
10. Ejemplo de Función	82
11. Perspectivas Epistemológicas Según Padrón	87
12. Criterios de Clasificación de los Paradigmas del Sistema Contable	93
13. Relaciones de la Negación $f(x)$	95
14. Tipos de Cuantificador Universal	96
15. Tipos de Cuantificador Existencial	96
16. Criterios para la Selección, Sistematización y Esquematización de Teorías y Paradigmas del Sistema Contable	101
17. Enfoques de los Paradigmas sobre Sistema Contable	104
18. Cuadro Resumen de los Paradigmas Sobre Sistema Contable	106
19. Trabajos Preliminares Sobre la Axiomatización de la Contabilidad de Richard Mattessich	108
20. Axiomatización de la Contabilidad para los Años Setenta	109
21. Tradiciones en Contabilidad según Richard Mattessich	117
22. Forma lógica de un Hipótesis Instrumental según Mattessich	118
23. Ilustración de una Hipótesis Instrumental Según Mattessich	119
24. Criterios que Definen la Existencia del Sistema Contable Según Mattessich	125
25. Subprogramas del Programa de Investigación Legalista según Tua Pereda	131
26. La Teoría Positiva como programa de Investigación según Mouck	140
27. Aspectos de la Teoría Crítica para el Cambio en los Sistemas Contables	150
28. Metodología para Comprender y Cambiar el Sistema Contable según Laughlin	152
29. Conceptos y Definiciones sobre el Sistema Contable de Roberts y Scapens, Richard Laughlin y Anthony Hopwood	159
30. Agentes Generadores de las Diferencia entre Sistemas Contables	167

según Jarne	
31. Los Subsistemas Contables y sus Definiciones Según Jarne	172
32. Interacciones entre Componentes del Sistema Contable	173
33. Conceptos y Definiciones sobre el Sistema Contable de Nair y Frank, Nobes y Jarne	178
34. Visión Multiparadigmática del Sistema Contable	205
35. Análisis Intrateórico de los Paradigmas Sobre Sistema Contable	228
36. Análisis Interteórico de los Paradigmas Sobre Sistema Contable	234
37. Dimensiones Ontológica y Epistemológica	236
38. Análisis Ontológico y Epistemológico de los Paradigmas Sobre Sistema Contable	237
39. Formulación esquemática de los Paradigmas sobre Sistema Contable	238
40. Códigos con que Operan los Sistemas Parciales del Sistema Contable	246
41. Soluciones Equivalentes a un Mismo problema de Referencia	256

www.bdigital.ula.ve

Listado de Figuras

	pp.
1. Taxonomía Básica de un Sistema Abierto Según Bertalanffy	59
2. Relaciones Entre Cuantificadores	97
3. Clasificación de los sistemas contables según Nobes C.	165
4. Definición de Sistema Contable Según Jarne	168
5. Funciones del sistema contable según Jarne	169
6. Marco Conceptual IASB-2010	188
7. Dimensión Conceptual y Material del Sistema Contable	195
8. Sistema Contable como Sistema de Información	196
9. Sistema Contable como Sistema Administrativo Contable	198
10. Elementos Teóricos y Metodológicos de Niklas Luhmann para el Análisis Sistémico Constructivista	207
11. Planos de análisis que permiten distinguir Diferenciación y Complejidad	209
12. Correlato de la forma sistema/entorno de Niklas Luhmann	213
13. Operación de observación: Indicación/Distinción	215
14. Indicación/distinción del sistema contable	224
15. Autorreferencia del Sistema Contable	249
16. Nueva Concepción de Sistema Contable	259

Listado de Siglas

AAA	American Accounting Association
AIA	American Institute of Accountants
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AISG	Accountants International Study Grupo
APB	Accounting Principles Board
ARB	Accounting Research Bulletin
ARD	Accounting Research División
ARS	Accounting Research Studies
BM	Banco Mundial
CAP	Committe on Auditing Procedure
CoNAM	Metodología Normativo-Condional
CoNAT	Teoría Normativo-Condional
FASB	The Financial Accounting Standards Board
FMI	Fondo Monetario Internacional
G8	Grupo de los Ocho
GAAP	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
GATT	Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio
IAS	International Standards Accounting
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committe
ICCAP	Committee for the Coordination of the Accounting Profession
IFAC	International Federaci3n Of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organization of Securities Commission
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF	Normas Internacionales de Informaci3n Financiera
NYSE	New York Stock Exchange
OEA	Organizaci3n de Estados Americanos
ONU	Organizaci3n de Naciones Unidades
PCGA	Principios Contables Generalmente Aceptados
SEC	Securities and Exchange Commission
TGC	Teoría General de la Contabilidad
TGS	Teoría General de Sistemas
TGSS	Teoría General de Sistemas Sociales
TI	Tradiciones de Investigaci3n

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES

**ANÁLISIS SISTÉMICO-CONSTRUCTIVISTA DE LA NOCIÓN “SISTEMA
CONTABLE” COMO EQUIVALENTE FUNCIONAL DE UN MISMO PROBLEMA
CONCEPTUAL DE REFERENCIA**

Autor: MSc. Héctor Darío Betancur

Tutor: Dr. Lenin Eduardo Guerra

Fecha: Enero, 2018

El sistema contable es una de las categorías fundamentales de las ciencias contables. No obstante, los diferentes constructos que se han formado en torno a éste han resultado insatisfactorios para dar cuenta de una realidad más compleja que nunca. Esto se hace evidente cuando tomamos en cuenta que la perspectiva todo/parte, fundamental para la concepción del sistema contable, realiza a cabo determinadas funciones para mantener el todo en esta dicotomía. Teniendo esto en cuenta, esta tesis llevó a cabo un análisis sistémico-constructivista de las concepciones respecto del sistema contable, realizadas desde la perspectiva sistema/entorno. Esta perspectiva deja de referirse únicamente a las cosas del mundo (causa/efecto) y a los supuestos planteados de antemano (medio/fin), para empezar a referirse ahora a lo posible como fundamental, en donde la ‘función’ se hace relevante no porque sea un factor a producir o de adaptación para conservar, sino que es una operación/observación con el fin de ordenar el mundo, es decir, para organizar soluciones equivalentes comparables entre sí. Para ello la teoría y la metodología de los sistemas sociales de Niklas Luhmann, fue usada para suplir las concepciones tradicionales de sistema, la cuales pueden identificarse en el seno de lo que se han considerado paradigmas en torno al sistema contable.

Palabras clave: sistema contable, sistema, paradigma, sistema/entorno, análisis sistémico-constructivista, función, diferenciación, equivalente funcional, complejidad.

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES

SYSTEMIC-CONSTRUCTIVISTA ANALYSIS OF THE "ACCOUNTING SYSTEM"
NOTION AS A FUNCTIONAL EQUIVALENT OF A SAME CONCEPTUAL
REFERENCE PROBLEM

Author: MSc. Héctor Darío Betancur

Advisor: Dr. Lenin Guerra

Date: January, 2018

ABSTRACT

The accounting system is one of the base categories of accounting as a discipline. Nevertheless, the different constructs that find their base on the accounting system have shown to be unsatisfactory when it comes to comprehend reality, which seems to be more complex than it has ever been. This becomes evident when we take into consideration that the whole/part perspective, essential to the conception of the accounting system, performs certain functions expected to keep the whole in such dichotomy. Bearing this in mind, this investigation carried out a systemic-constructivist analysis of the different conceptions regarding the accounting system, elaborated from the perspective system/environment. This perspective ceases to refer only to worldly issues (cause/effect) and to the pre-established (means/end), in order to refer to what is possible as fundamental, where *the function* becomes relevant not for being a producing or adapting factor to keep, but because it is a process /observation that has world ordering as a goal, that is, the organization of analogous solutions. To achieve this, Niklas Luhmann's social system theory and method was used to complete the traditional conception of system, which can be identified within the core of paradigms regarding the accounting system.

Keywords: accounting system, system, paradigm, system/environment, systemic-constructivist analysis, function, function equivalent, complexity, differentiation.

INTRODUCCIÓN

Los acontecimientos que se empiezan a configurar en la segunda mitad del siglo XX, van delineando la emergencia de un entorno cuya principal característica es la complejidad que alcanza todos los niveles de la sociedad. La dimensión económica por ejemplo, se planetariza y se vuelve interdependiente, obligando a las organizaciones a realizar replanteos en sus prácticas y accionar, como las que tienen que ver con la elaboración, comunicación, compresión y análisis de la información contable.

Es así como a la par con estas dinámicas, se produce un acelerado auge de la contabilidad internacional y su necesidad de hacerla homogénea para crear las mejores condiciones que favorezcan la economía. Con esta, nace la urgencia por investigar dicha uniformidad de la información en el orden internacional y de los sistemas contables. Precisamente, con ocasión de dichos estudios se concluye que lejos de uniformizar la información contable, lo que se constata es una gran heterogeneidad como producto de la diversidad de concepciones sobre sistema contable.

El constructo que sobre sistema contable se ha elaborado, ha conllevado a la fractura de la relación realidad/representación, de la que debe dar cuenta la contabilidad por medio de la información. Situación que se hace problemática en el orden disciplinar, profesional, organizacional y económico.

Cuando en medio de la complejidad se analiza el concepto de sistema, se puede percatar que para su concepción se ha tenido en cuenta la máxima “el todo es mayor que las partes”, haciendo referencia a la necesidad que las partes deben satisfacer, para garantizar la existencia del todo, es decir una perspectiva que a la luz de la presente investigación es insuficiente para explicar el concepto de sistema.

De tal evento, se pretende apropiarse la teoría y metodología de Niklas Luhmann para superar la tradicional concepción de sistema, que se puede identificar en el seno de lo que se ha considerado paradigmas en torno al sistema

contable. Frente a la perspectiva tradicional fundante de la concepción de sistema contable, se propone el sistemismo luhmanniano para reconstruir su concepción.

Para ello, el presente proyecto de investigación se plantea en siete capítulos. El primero se pone en texto y contexto el objeto de estudio y donde se destaca el aporte para la disciplina, la profesión, la organización y la economía. El segundo capítulo se inicia haciendo referencia a los trabajos preliminares que han abordado el constructo sistema contable, donde precisamente se identifica los posibles paradigmas, programas o tradiciones que lo han elaborado. En un primer momento de ese capítulo, se aborda lo que en la filosofía de la ciencia se ha denominado como paradigma-programa-tradición, para hacerse a las comprensiones suficientes y necesarias, que permitan, por una parte, argumentar si se está en presencia de un evento paradigmático-multiparadigmático; y de otro lado, para develar las posibles continuidades y discontinuidades dadas en torno al concepto de sistema contable.

En un segundo momento y con el anterior referente, se inicia un recorrido por los posibles paradigmas que han albergado el concepto de “sistema”, para de la misma manera identificar las secuencias/rupturas que sobre el concepto se ha elaborado. La finalidad es entender y comprender, como en medio de escenarios atravesados por la complejidad, se ha ordenado el concepto.

Finalmente, en el tercer momento de este segundo capítulo, se hace una ubicación contextual de Niklas Luhmann, acopiando los principales conceptos de su obra y que orientarán el presente proyecto de investigación y concluirá con un acercamiento a su componente metodológico.

En el tercer capítulo, se expone la postura epistemológica, ontológica y metodológica. El tipo de estudio utilizado fue el documental, el cual posibilitó a través de todos los autores revisados en los distintos documentos consultados, y, metodológicamente a través del método funcional hacer observaciones de segundo orden, de lo escrito y discursado desde los paradigmas de donde deviene el concepto de sistema contable, con la pretensión de hacer una reconstrucción del objeto de investigación desde el objeto mismo.

En el cuarto, quinto y sexto capítulo se presentan los resultados de la indagación, los cuales fueron recogidos en tres unidades de sentido, que están directamente relacionados con cada uno de los objetivos de la investigación. La primera unidad de sentido se denominó *Perspectivas paradigmáticas sobre el sistema contable*; la segunda unidad se denomina *Fundamentos teóricos y metodológicos de Luhmann que permiten la observación sistémico-constructivista*; la tercera se denominó *Análisis sistémico-constructivista del concepto sistema contable*. Por último en los resultados se presenta una propuesta sobre la Noción de sistema contable como unidad funcional equivalente, que surge del recorrido analítico que se realizó en la investigación.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Formulación del Problema de Investigación

Los conceptos y construcciones teóricas sobre los Paradigmas (Thomas Kuhn, 1971), Programas de Investigación (Imre Lakatos, 1983), el Relativismo (Paul Feyerabend, 1986) y las Tradiciones de Investigación (Larry Laudan, 1986) se tradujeron en un itinerario que desde la filosofía de la ciencia se instaló a comienzos del siglo XX, para favorecer la posibilidad de observar campos disciplinares y comprender sus relaciones y contradicciones. En esta misma dirección, permitió hacer una referencia a la evolución de la construcción y reconstrucción del conocimiento científico. Para Kuhn (1971) por ejemplo, en la construcción de conocimiento se da una fase pre-paradigmática y una fase post-paradigmática. En esta última se consolida el paradigma dominante, pero antes que esto suceda, hay concurrencia de múltiples paradigmas en competencia por el dominio del campo.

Paradigmas del Constructo Sistema Contable

La contabilidad no se extrae de esa dinámica expresada anteriormente, como tampoco lo hacen algunas de sus categorías y conceptos más importantes. Así pues, el concepto de sistema contable está observado desde múltiples perspectivas que pueden considerarse paradigmas en competencia, ya que cada uno de ellos reúne los presupuestos fundamentales contenidos en el Paradigma como lo son comunidad, consenso y un corte/comprensión de realidad. A continuación se hará mención sobre los posibles paradigmas, programas o tradiciones en torno a la concepción sobre sistema contable.

Paradigma Hipotético-Deductivo

Un primer posible paradigma sobre el sistema contable se denominará “hipotético-deductivo” por tratarse de un constructo elaborado bajo una lógica postulacional, propuesta por un grupo de pensadores con renombre en el ámbito contable internacional y del sistema contable en particular, que se mencionaran a continuación. Esta perspectiva ha echado sus raíces en los trabajos de Mattessich (1957, 1973, 2003), quien desde una lógica hipotético-deductiva propone una taxonomía para el sistema contable.

Dicho constructo de carácter teleológico, establece unos postulados, que a manera de principios, orientan el sistema contable (sus objetivos, características y requisitos de la información), a partir de los cuales se establece el conjunto de reglas que definen la operacionalización de lo contable. Es decir, prescribe las diferentes relaciones sociales al interior de una organización.

Desde esta misma óptica deductiva, Belkaoui (1993), Fowler-Newton (2004) y García-Casella (1997, 2008), observan el sistema contable desde un matiz informacional de carácter financiero, evento devenido de un entorno y unos usuarios. Roberts y Scapens (1985) de su lado, procuran pensar el sistema contable en su uso al interior de las organizaciones, con lo que estos autores denominan sistema de rendición de cuentas.

Paradigma Descriptivo-Normativo

Un segundo paradigma se denominará “descriptivo/normativo”, surge en medio de las investigaciones sobre el desarrollo de la contabilidad internacional y el interés por la comparabilidad de los sistemas contables (Müller, 1967). Estos trabajos se realizaron en un amplio espectro social, legal, político y económico de países europeos, de los que se derivó su clasificación y posterior descripción. Nobes (1992) de su parte, realiza la clasificación teniendo en cuenta aspectos relacionadas con la realidad (reconocimiento, valoración y presentación de información), variables que la determinan (prácticas contables, regulación, profesión, formación) y los cambios en dichas variables.

Jarne (1996) refiere con sus investigaciones, las ventajas de dicha clasificación (propiedades de las características del sistema contable) y su aplicación (para el entorno contable internacional). Otros factores intervinientes para la estructuración de los elementos y componentes que integran los sistemas contables, lo constituyeron las prácticas de medición y prácticas de presentación señaladas por las investigaciones de Nair y Frank (1980). Una clasificación dada con base en aspectos relacionados a la regulación de cada país y que dan nacimiento a sistemas contables de corte anglosajón o continental-europeo de Gernon y Bindon (1992), dieron nacimiento a los sistemas contables de carácter privado y público respectivamente.

En Latinoamérica se ha desarrollado trabajo investigativo en torno a los sistemas contables, siguiendo los referentes clasificatorios de los sistemas y subsistemas contables de las investigaciones y sus metodologías precedentes en el contexto europeo, trabajos como los de Morales y Jarne (2006) e Ivanovich, Peña y Torres (2012) dan cuenta de ello.

Paradigma Neoinstitucional

Con ocasión de los fenómenos de globalización de una parte y las investigaciones preliminares anunciadas anteriormente, muchas organizaciones emisoras de regulación contable internacional como el *The Financial Accounting Standards Board* (FASB) y la *International Accounting Standards Board* (IASB)¹, terminaron por adoptar una concepción de sistema contable anunciándolo como “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, 2011:140), concepción que posee fundamento y contexto en los emergentes escenarios financieros.

De la anterior concepción, se constituye otro posible paradigma “el Neoinstitucional”. El mismo ha sido el resultado de esas investigaciones, que como la de Jarne, lo concibió como un “todo debidamente estructurado, capaz de

¹El IASB organismo europeo, alrededor del cual se vienen reuniendo la mayoría de países, cuya función es la emisión de regulación contable internacional, de su lado El FASB es un organismo estadounidense también con la facultad de emisión de regulación contable a nivel internacional.

satisfacer las necesidades que a la función contable le son asignadas en los diferentes ámbitos” (1996: 43); y de concepciones como las de García-Bernau, para quien el sistema contable es “un conjunto de principios, normas y prácticas que gobiernan el suministro de la información financiera en un momento determinado” (1995:55).Concepciones como estas permearon instituciones reguladores de la contabilidad como la IASB europeo y el FASB americano.

Paradigma Semántico

Por último, el paradigma “semántico” que se puede inferir luego de observar en varios programas de Contaduría Pública, acreditados en alta calidad en Colombia y de programas de universidades Latinoamericanas, lo que por sistema contable se enseña, arrojando una información de primera mano y que se resume en el siguiente cuadro.

Tabla 1
Muestra-Concepción de Sistema Contable

Universidad	Concepción de sistema contable					
	Sistema Contable	Modelo Contable	Sistema de Información	Proceso Contable	Sistemas Ad/vos Contables	Software
Colombia						
Universidad de Manizales	x		x	x		x
Universidad de Antioquia		x				
Universidad de Cartagena			x	x		
Universidad ICESI			x	x		
Universidad Javeriana			x			
Universidad Nacional Cogota			x			
Universidad de los Andes			x			
Argentina						
Universidad de Buenos Aires	x		x			
Bolivia						
Universidad Autónoma Tomas Frías	x		x			
Universidad Nur	x		x			
Universidad Franz Tamayo	x		x			
Chile						
Universidad Talca			x	x		
Universidad Mayor			x	x		

Ecuador

Universidad Azuay		x	x

Venezuela

Universidad Católica			
Andrés Bello	x	x	
Universidad Lisandro			
Alvarado		x	
Universidad Bicentenario			
Antonio Nariño		x	x
Universidad de los Andes	x	x	

Fuente: Elaboración Propia (Betancur, 2017), con base en programas acreditados por alta calidad en Colombia y de algunos programas de universidades latinoamericanas

La información que se resume del anterior ejercicio, ofrece unos primeros indicios que permiten inferir por ahora, que lo que se enseña como sistema contable en algunas universidades, se entiende como modelo contable, sistema de información, proceso contable, sistema administrativos contables o incluso como artefacto tecnológico. En la mayoría de los casos registrados, una combinación de al menos dos de estas categorías, se plasman en los planes de estudios de las universidades evaluadas. Lo anterior constituye un conjunto de significados, sentidos, comprensiones y de semántica del sistema contable, que tiene como función mantenerlo operando.

La Problemática

En un mundo globalizado donde las relaciones de intercambio de bienes, servicios y capital son fundamentales, también se hace vital que la comunicación, comprensión y análisis de la información en el plano nacional e internacional sea uniforme; aspiración que se frustra por la diversidad de concepciones sobre sistema contable, ya que es en estos donde se produce la información.

Así se empezó a poner en evidencia, cuando Salter (1991), quien analizando la problemática en torno a los sistemas contables, analizó que su inadecuada uniformidad y concepción traería problemas tales como altos costos en la interpretación de la información a nivel internacional, inoperancia del mercado financiero, dificultad en la labor de la auditoria y retraso de la actividad económica multinacional.

En esta misma dirección, su falta de uniformidad a nivel mundial y su falta de una adecuada concepción, ofrece dificultades relacionadas con la uniformidad del lenguaje informativo; con unidades de medición comparable; terminología heterogénea; procedimiento contables desiguales; diversidad de normas de reconocimiento, valoración y presentación; criterios de verificación y control dispares (Jarne, 1997).

Igualmente se presentan problemáticas que tienen que ver con interpretación de los elementos patrimoniales de las compañías de orden global, con prácticas de valoración y presentación de información contable-financiera, registro contables no equivalente en los diferentes países, distorsiones en el análisis de la información por parte de contables, usuarios y organizaciones a nivel global, métodos de valuación, entre otros (Morales y Jarne, 2006).

Su inadecuada concepción (al referirlo como ciclo contable: entrada, procesamiento y salida de información; registros relacionadas con el sistema operativo o como dispositivo de carácter tecnológico), conlleva a problemas de modelación y representación de la realidad, de la cual debe dar cuenta la contabilidad. Así lo expresa Rivera, M. (2011), en relación con los sentidos que adquiere la concepción de sistema contable, ello debido al no haber una correspondencia entre la realidad y su modelación/representación en función del concepto sistema contable.

La incierta concepción y uniformidad del sistema contable, ha tenido sus impactos en la disciplina, la profesión, la organización y las economías nacionales e internacionales. Lo que acontece con los sistemas contables deja entrever la relación simbiótica entre sociedad y contabilidad. Así se infiere del trabajo de Ivanovich, Peña y Torres (2012), que a nivel de Latinoamérica, rescata aspectos problemáticos relacionados con la diversidad e inadecuada concepción del sistema contable, que se manifiesta en los objetivos y principios de la contabilidad, usuarios de la información, la fiscalidad, la profesión, las prácticas contables y con la formación del contable.

Los eventos problemáticos en torno a la inadecuada concepción sobre sistema contable y su repercusión en lo disciplinar, profesional, organizacional y económico como los señalados anteriormente, se resumen en el siguiente cuadro.

Tabla 2
Ámbitos Problemáticos en la Concepción de Sistema Contable

Disciplina	Profesión	Organización	Economía
Uniformidad	Uniformidad	Uniformidad	Uniformidad
Conceptualización heterogénea	Dificultades en la labor de Auditoría	Costos en la elaboración de la información	Dificultades en el mercado financiero
Terminología disímil	Prácticas contables:		Retraso de la actividad económica multinacional
Objetivos y principios contables heterogéneos	Reconocimiento Valoración Medición Revelación	Interpretación de la información	
Multiplicidad de usuarios	Procedimientos contables diferentes	Distorsiones en el análisis de la información	Distorsiones en el análisis de la información
	Fiscalidad	Pérdida de competitividad	Asimetría de información
	Formación contable desigual	empresarial	

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017)

Desde la disciplina, la falta de uniformidad de los sistemas contables ha conllevado a que términos y conceptos se hallan vuelto disímiles. De Allí que cualquier intento de un marco conceptual único, centrado en unos objetivos y principios claramente definidos se haga ambiguo, ello debido a los múltiples y diversos intereses de la gran variedad de usuarios que hacen uso del sistema contable.

Su heterogeneidad, en el campo profesional por ejemplo, tiene consecuencias con prácticas relacionadas con el reconocimiento de los elementos contenidos en los estados financieros, su medición, la preparación y presentación de información. En esta misma dirección, tiene incidencias en las

formas de auditoría y control, lo mismo que con la aplicación de procedimientos diferentes. La tensión entre conceptos como esencia y forma se traduce en sistemas contables diferentes que tiene repercusiones con la fiscalidad en los determinados contextos donde estos se reproducen, evento que de la misma manera tiene repercusiones sobre el nivel de formación profesional de los contables.

A nivel de organización, la pluralidad de sistemas contables ha producido un incremento en los costos en la elaboración e interpretación de la información contable financiera. A su vez, ha hecho evidente las distorsiones informativas que se pueden derivar de dicha ausencia de uniformidad y que se pueden convertir en costos de oportunidad y de pérdida de competitividad en el plano internacional del sector empresarial.

Finalmente, la falta de uniformidad o el no tener en cuenta la diversidad de sistemas contables, tiene efectos para el sistema financiero como motor apalancador de la dinámica económica mundial. Las asimetrías de información que de dicha uniformidad/diversidad se deriva, produce distorsiones en el análisis e interpretación de la información y las repercusiones que ello tiene para la actividad inversionista en el plano internacional.

El anterior panorama problemático descrito, obedece y tiene sus orígenes en una inadecuada concepción de sistema contable, concepciones que entran en aparente rivalidad/complementariedad a la luz de los diversos paradigmas propuestos. Hay un evento que es común a todos ellos; y es que todos obedecen a un orden teleológico, es decir, son constructos elaborados con arreglo a fines.

Lo que la presente investigación se propone rebatir y proponer, es que dichas concepciones de sistema contable no son suficientes para comprenderlo. Tales concepciones parten del hecho que en la conservación del sistema contable es necesario que se lleven a cabo determinadas funciones de las cuales se espera unos fines; y que por supuesto, por el anterior panorama problemático descrito, no ha sido posible.

Una Posible Respuesta

Se pretende entonces replantear este orden estructural del sistema contable, proponiendo no una necesidad y mantenimiento estructural, sino la contingencia de los eventos que coadyuvan a la formación del sistema contable, partiendo de “los problemas de referencia” como aquellos que deben ser resueltos.

Por lo anterior, se requiere una observación de segundo orden de la relación causal objeto/sujeto o el todo/parte, proponiendo como unidad de análisis la distinción sistema/entorno, una relación no teleológica. En este sentido el objeto no debe ser lo dado, sino aquello que también posee una racionalidad que obliga al sujeto a reformularlo teórica y materialmente.

Es el sujeto quien piensa y explica al objeto, al hacerlo lo reconstruye como horizonte de posibilidades, ello implica retornar al objeto y nuevamente observarlo para volverlo a reconstruir, y por esta vía reconstruirse a sí mismo como sujeto. En esta dirección, no importa tanto que es el sistema y describirlo, sino que lo importante es cómo pensar el sistema para hacer de este una unidad de análisis (totalidad dialéctica sistema/entorno), es decir, reconstruir teóricamente lo que se presenta como sistema contable.

Tal cometido se alcanza a través del empleo del método funcional, este debe entenderse como una observación de soluciones contingentes y comparables con un determinado problema de referencia (Luhmann, 2007). Desde esta perspectiva epistemológica y metodológica, están dadas las condiciones de posibilidad para la reconstrucción de la concepción del sistema contable. Para ello, lo que debe hacerse es eludir el comparar lo ontológicamente comparable de las perspectivas paradigmáticas del sistema contable, para entrar a comparar la forma en que cada una de ellas resuelve un determinado problema de referencia.

Es decir, no se trata de proponer si la concepción hipotético/deductiva de Mattessich y la concepción analítico/sintética de Jarne sobre sistema contable son comparables; lo que se pretende proponer es si con el método funcional de

Luhmann, las concepciones Mattessich/Jarne (o cualquier otra) son equivalentes funcionales a un mismo problema de referencia.

Con el anterior telón de fondo, es pertinente hacerse las siguientes preguntas de investigación, las cuales servirán de marco orientador para guiar la presente investigación:

¿Cuáles son las diferentes perspectivas que se han elaborado en la concepción de sistema contable que permiten caracterizar relaciones multiparadigmáticas?

¿De qué manera la teoría y la metodología luhmanniana permiten reconstruir la concepción del sistema contable y posibilitan una observación sistémico-constructivista?

¿Cómo el método funcionalista de Niklas Luhmann permitiría comparar si las concepciones que sobre sistema contable se han elaborado son equivalentes funcionales?

¿Qué noción de sistema contable se puede proponer desde el enfoque sistémico-constructivista como equivalente funcional a un problema de referencia?

Objetivos de la Investigación

General

Proponer una concepción de sistema contable como equivalente funcional de un problema de referencia, desde la perspectiva sistémico-constructivista de Niklas Luhmann.

Específicos

1. Identificar las diferentes perspectivas paradigmáticas que sobre sistema contable se han construido por parte de la comunidad contable.

2. Exponer los fundamentos teóricos y metodológicos de Niklas Luhmann que permiten la observación sistémico-constructivista de los equivalentes funcionales en los paradigmas sobre sistema contable.
3. Evaluar los constructos sobre sistema contable a partir de un análisis sistémico-constructivista para identificar su equivalencia funcional.
4. Diseñar una propuesta sobre la noción de “sistema contable” que permita la unidad de la diferencia de los diversos paradigmas a partir de su equivalencia funcional.

Justificación

Analizar, comprender y reinterpretar el concepto de sistema contable en el marco de las dinámicas socioeconómicas emergentes, se torna de suma urgencia, sus precisiones conceptuales en términos de equivalencias funcionales, definirán nuevas taxonomías y de allí proceder al planteamiento de eficaces desarrollos para lo contable.

Pero, lo que se constituyó en el centro de gravedad de la propuesta de investigación base de este informe final, fue lo relacionado con un replanteamiento de las “categorías” sobre las que se han sustentado las investigaciones para categorizar los sistemas contables existentes; categorías ubicadas en el entorno externo y en el entorno interno del sistema contable, organizadas bajo un esquema causal que inhibe los rendimientos epistemológicos y metodológicos de cualquier estudio en este sentido.

La decisión metódica y metodológica de comprender el sistema contable a partir de un arreglo con acuerdo a fines, enfrenta a las concepciones que sobre sistema contable se han elaborado y sus resultados, a un panorama problemático caracterizado por la presencia de variadas concepciones, que el plano de la regulación contable internacional es posible agrupar pero imposible de homogenizar, estandarizar y uniformizar, de allí que se perfila una unilineal mirada de resolver las discrepancias por la vía de la imposición si se quiere asumir el reto de la internacionalización de la economía.

Si bien el entorno es fundamental en la definición de un sistema contable, es de resaltar que es desde la observación fundamentalmente y a través de esquemas de distinción y selección que este se autoconstituye como algo diferente del entorno. La observación del sistema contable 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.

Aportes de la Investigación

Aporte Teórico

Las problemáticas sociales, ambientales y económico-financieras actuales, que giran en torno a lo contable, demandan de nuevas categorías con las cuales se observe. 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 a lo económico-financiero y su fuerte influencia en lo contable. Precisamente el concepto de sistema contable como categoría fundamental de la cual hace uso la contabilidad, haya perdido la capacidad de observar y de ser observado necesitándose de una mirada diferente, es factible que reflexiones en esta dirección allanen el camino para resolver los obstáculos de orden epistemológico, ontológico y metodológico de la teoría contable

Aporte Social

El presente trabajo adquiere relevancia y pertinencia social porque invita a la disciplina, la profesión, las organizaciones y la economía 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.

Aporte al Contexto Económico

Se necesitan claridades alrededor de problemáticas insertas en la regulación contable internacional, relacionada con la diversidad/uniformidad de la información, y que al alero del presente trabajo, se propone como una unidad no causal, que produce por sí misma, la coordinación de lo diferente, asunto que hoy se resuelve por la vía de la imposición.

Aporte al Ámbito Educativo

La investigación es el medio a través del cual la academia y el mundo organizacional entran en contacto, es la investigación y con ella los investigadores, quienes permanecen vigilantes a las demandas y necesidades sociales. De un lado, nuevas formas metódicas y metodológicas se hacen necesarias para observar la realidad y producir conocimientos que se consideren relevantes en la solución de problemas disciplinares y profesionales; de otro lado, en la esfera universitaria, es fundamental saber que se enseña, como se enseña y para que se enseña, de allí que la adecuada comprensión que sobre sistema contable, tiene consecuencias no solo en el ejercicio docente, sino en la formación de los futuros contadores públicos y las repercusiones de su ejercicio profesional en el escenario organizacional.

CAPÍTULO II

BASES TEÓRICO-CONCEPTUALES

Antecedentes

El mundo socioeconómico de la primera mitad del siglo XX, ve surgir la globalización y con esta el auge de la contabilidad y su regulación en el plano internacional. Desde entonces, la regulación se asocia a la necesidad de uniformidad, con lo que se inicia una serie de investigaciones, estudios y trabajos dando cuenta de los sistemas contables a nivel internacional.

Richard Mattessich (1957) se convierte en un referente en la actividad investigativa en torno a la contabilidad internacional y de los sistemas contables en particular. La lógica que plantea para el constructo sistema contable es de carácter hipotético-deductiva, perspectiva que se introduce en el ámbito internacional y que es apropiada por sus seguidores como Tua Pereda, quien confirma para el constructo una lógica “deductivo-postulacional y semántica” (Tua, 1995:103).

Esta concepción no solo empieza a ser elaborada por la teoría contable, sino que su “carácter normativo, es decir, teleológico de lo contable y, en consecuencia, la posible construcción de sistemas contables diferentes, en función de objetivos también diferentes” (Tua, 1995: 98), permea la estructura regulativa internacional que iniciaba su desarrollo.

Estos primeros planteamientos del constructo sistema contable, tienen como punto de partida el entorno socio-económico, del cual establece unos postulados y unos principios orientadores del sistema. A partir de las necesidades de información y de este trazado postulacional, se definen los objetivos y las características de dicha información; así, de manera específica, se refieren las

reglas que guían la actuación de los profesionales, un proceso deductivo como el anterior, se agrupa en tres etapas señaladas en la siguiente tabla:

Tabla 3
Elaboración Hipotética Deductiva del Sistema Contable

PRIMERA ETAPA	SEGUNDA ETAPA	TERCERA ETAPA
Descripción características del entorno	Descripción características del propio sistema contable	Elaboración de reglas concretas
- Descripción postulacional del entorno - Establecimiento de conjunto de postulados de acuerdo al entorno - Construcción de reglas/principios distintos, validados y justificados - Orientación del sistema contable a un propósito	- Definición de sus objetivos - Características/requisitos de la información financiera - Orientación del sistema contable al entorno que habita - Dicha lógica, define su carácter deductivo	- Principios/macro reglas contables del sistema contable - Guías para la práctica/acción asociados a propósitos específicos - Guías que se tornan cambiantes y se ajustan en la medida que el entorno también se transforma

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017) con base en Tua (1995)

Es así, que dependiendo de lo que se defina para el postulado², donde las características del entorno es lo fundamental, se puede elaborar distintas reglas básicas para la acción que dependen de objetivos³ y de características⁴ que forman parte del sistema contable.

De su parte, los trabajos de Belkaoui (1993) intentan aproximar una teoría general para la Contabilidad. Para ello sugiere hacerlo desde las prácticas derivadas del ejercicio profesional. Así pues, propone un marco conceptual

² El postulado de empresa por ejemplo y todos los relacionados en el marco conceptual colombiano, capítulo III del Decreto 2649 de 1993.

³ Información para satisfacer necesidades de orden fiscal o financiera.

⁴ Comprensibilidad y utilidad artículo 4 del Decreto 2649 de 1993 o las de Relevancia y representación fiel del marco conceptual IASB (IFRS, 2010).

elaborado por inferencia deductiva, partiendo de unos objetivos que deberán quedar consignados en la información financiera demanda por unos usuarios⁵.

Al igual que Belkaoui, otras investigaciones realizadas por Fowler- Newton (2004) pretenden referir una teoría contable a partir de la regulación de la información financiera. En esta misma dirección, los trabajos de García-Casella (1997) están de acuerdo con que si bien constituye una teoría de los informes financieros para uso externo en los mercados internacionales, estos deben sobrevenir de una teoría contable financiera, que a su vez dependen de una teoría general de la contabilidad.

A la luz de estos trabajos, el sistema contable al interior de esta estructura (la de los informes financieros para uso externo) deberá cubrir demandas relacionadas con objetivos y necesidades de información. “Los sistemas contables concretos responderían a los Modelos Contables alternativos que pueden elaborarse para satisfacer intereses de los usuarios en sus respectivas decisiones” (García-Casella, 1997: 141), lo que hace del sistema contable un sistema de información⁶. Tales trabajos lo configuran contenidos como las siguientes características informacionales:

Tabla 4
Características del Sistema Contable como Sistema de Información

Sistemas Contables	Los sistemas contables son creaciones humanas reales para responder a demandas circunstanciales en base a la Teoría General Contable	a) Los sistemas contables abarcan todo lo que habitualmente se llama sistema de información de un ente b) La Contabilidad utiliza las herramientas que proporciona el procesamiento electrónico de datos. c) Se tiende al uso de bancos de datos y a unificar en bases de datos. d) Todo sistema contable tiene como mínimo: I. Plan de cuentas II. Registros contables III. Métodos de registración IV. Medios de registración V. Archivos de comprobantes VI. Control interno o seguridad VII. Nómina de informa a emitir

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2016) con base en García-Casella y Rodríguez (2001)

⁵ Lo que más tarde se constituiría en la Contabilidad Internacional, entendida como Teoría de la Regulación de los Informes Contables Financieros.

⁶ Precisamente, la mayoría de referencia que sobre sistema contable hoy se puede recabar, hace referencia a obsérvalo como sistema de información.

A partir de 1970, la economía mundial empieza a obedecer el orden financierizado (Chesnais, 2003), donde lo contable financiero empieza adquirir especial atención sobre cualquier otro tipo de información. Es así como se refuerza toda una orientación de carácter regulacionista y su interés por la uniformidad de la información financiera desde/para la profundización de la globalización.

En este marco se empieza a consolidar un escenario investigativo sobre los sistemas contables, donde hay 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. El siguiente cuadro resume estos trabajos:

Tabla 5
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	"Introductionto 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 Disclousure: 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 (políticas, económicas, culturales, educativas, fiscales, usuarios) que explican las diferencias entre sistemas contables.
Nair, R. y Frank, W.	1980	"The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classifications"	Establecen la relación entre variables económicas y culturales con los grupos de sistemas contables. Concluyen que deben profundizar en el estudio de la relación causal entre los 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.
Riahi-Belkaoui 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 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

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 prácticas contables de las empresas europeas. Una evidencia empírica"	Abordan el hecho que las prácticas contables no son totalmente uniformes, es decir, para algunas transacciones contables las empresas pueden establecer de forma particular qué criterio es más aplicable en un determinado momento.
Radebaugh, L y Gray, S.	2006	"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.
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, tratando 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. 2013
Noemí

“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: Con base en Betancur (2014:208-210)

Recientemente, Roberts y Scapens (1985), desde la teoría de la desestructuración de Anthony Giddens (1987), intentan recomponer las divergencias en torno a la comprensión del sistema contable, argumentando que no puede confundirse la descripción que se hace sobre los sistemas contables, con la forma como se configuran en la práctica, “para entender la operación real de los sistemas es necesario ir más allá de estos relatos descriptivos y estudiar las condiciones y las consecuencias de los usos reales” (Roberts y Scapens, 1985: 447).

Desde estos autores, un sistema de rendición de cuentas⁷, es un sistema contable en uso tal cual se manifiestan en la práctica, enmarcados en circunstancias de tiempo/espacio. Su operar obedece a contextos de interacción con el que transforman la organización, produciendo y reproduciendo estructuras de “Signification (meaning), Legitimation (morality) and Domination (power)” (Roberts y Scapens, 1985: 448), una interacción que antes de promover equilibrio es contingente.

En España se encontró la tesis doctoral de Araya, L. (2011), en donde se trabaja el concepto de sistema contable en el sector público. Dicha tesis se torna

⁷ Para Roberts y Scapens, un sistema de rendición de cuentas define patrones de conducta.

importante de manera particular para la presente investigación, porque analiza la continuidad de las orientaciones que se han seguido para trabajar el estudio de los sistemas contables, tanto del sector público como privado; estos enfoques son: descriptivo, analítico y predictivo.

Estos enfoques identifican diferencias y similitudes entre sistemas contables así como su desarrollo. Esta identificación se dio en dos fases: La primera definió un criterio de clasificación y determinó los atributos que deben ser tenidos en cuenta para establecer diferencias y similitudes entre los países objeto de análisis. En la segunda fase, se asignan hechos empíricos a las clasificaciones definidas, es decir, se trata de identificar el alcance del trabajo que se pretende realizar, eligiendo los países que van a ser objeto de análisis, de tal manera que se puedan obtener datos necesarios respecto a las variables que los configuran.

Araya en su tesis, plantea un análisis de los sistemas contables denominado: “modelo de contingencia adaptado al entorno centroamericano”, dicho modelo es tomado del profesor Klaus Lüder, quien desde el plano analítico propuso el modelo “FMR Model” en el 2001 para la comparación de sistemas contables públicos, convirtiéndose en un paradigma.

De su parte, la tesis doctoral de López, De Lizaga y Veiga (2011) confronta la teoría de acción comunicativa de Jünger Habermas y la Teoría de los sistemas sociales de Niklas Luhmann. Mientras que el primero, toma como punto de inicio las acciones e intenciones de los agentes sociales, para el abordaje de los fenómenos sociales; el segundo, considerando los mismos fenómenos sociales, parte de las operaciones que ejecutan sistemas autorreferenciales que mantienen su identidad frente a la del entorno.

López, De Lizaga y Veiga argumentan que el debate Habermas y Luhmann apenas comienza. Es así, como pone en tensión los conceptos de integración social normativa y las formas de integración sistémica y comunicativa de ambos pensadores respectivamente; si bien a lo largo de la tesis argumenta los antagonismos entre estos autores, también expresa al menos un punto de encuentro entre Habermas y Luhmann en torno de la “comunicación”. Para Habermas la forma primaria de la acción social es la acción mediada por la

comunicación, de su lado para Luhmann la operación particular de los sistemas sociales es la comunicación.

Esta tesis se torna muy importante para la presente investigación ya que la teoría rival a la que deberá enfrentarse, es precisamente la teoría de la acción comunicativa de Habermas. Develar las tensiones, contradicciones y puntos de encuentro es necesario, si se tiene en cuenta que la sociedad contemporánea está bajo la observación de ambas teorías desde la distinción acción/sistema de Habermas y Luhmann, como teorías más importantes que actualmente tratan los fenómenos sociales.

Para finalizar, la tesis doctoral de Dockendorff (2011) advierte que los medios simbólicos generalizables, aquellos códigos con los que se observa/distingue lo social, tal como los exhibe Luhmann, no son suficientes para explicar el proceso de acoplamiento estructural, es decir, la posibilidad de establecer una relación no causal entre sistema y entorno, en este caso individuo/sociedad.

Es así como la relación individuo y sociedad debe ser observada empleando premisas sistémicas de análisis semántico, como complemento del operar de los medios simbólicamente generalizables, desde donde se propician dichos acoplamientos. Según Dockendorff, la propuesta Luhmanniana subvalora la relación individuo-sociedad, tanto del lado de los individuos como de la propia semántica.

De lo anterior, se deriva la mayoría de críticas en contra de Luhmann, ya que este pensador comprende a los individuos como sistemas psíquicos en el entorno de la sociedad, premisas que si bien libera de los problemas epistemológicos a la teoría social, de otro lado la hace proclive al rechazo y la incompreensión, al tildarla de “antihumanista”, por otorgarle un papel secundario a los individuos frente a las estructuras.

Desde la categoría “semántica” de Dockendorff, el individuo conserva un rol protagónico desde el entorno, en tanto requerimiento fundamental para la formación de sistemas sociales, de esta manera le otorga al individuo autonomía y una mejor observación de su propia complejidad y su relación con la sociedad.

La comprensión y entendimiento de argumentos como los anteriores, no solo permitirán hacerse a elementos conceptuales y metodológicos relevantes para el desarrollo de la presente investigación, sino que además contribuirán a lidiar con los contradictores de la investigación, que esgrimen como argumentos el “antihumanismo” de la postura luhmanniana. Es de resaltar que el asesor de dicha tesis, es el profesor Aldo Mascareño, un vasto conocedor de la obra de Niklas Luhmann y un referente a nivel latinoamericano, lo que le otorga a la tesis en mención un respaldo bien importante.

Bases Teóricas Referenciales

La Filosofía y la Historia del Conocimiento

En esta sección se apuntará a iniciar un debate entre los diferentes paradigmas respecto de la noción de “sistema”. Para ello, se necesita un saber de segundo orden, un saber que dé cuenta de otro saber, una ciencia de la ciencia, un estudio en el plano meta-científico. Justamente uno de ellos es la filosofía de la ciencia, la que despliega los estudios sobre la ciencia para entenderla. O como bien lo dice un autor:

La filosofía de la ciencia pone de manifiesto, explicita o elucida los aspectos filosófico-conceptuales de la actividad científica, esto es, los conceptos fundamentales de la actividad científica, tales como concepto (científico), hipótesis, ley o teoría, y reordena conceptualmente o reconstruye los sistemas de conceptos (o teorías) producidos por la ciencia (Lorenzano, 2011: 136).

La filosofía de la ciencia como campo especializado, se inicia desde comienzos del siglo XX con lo que se denominó Concepción Heredada, Círculo de Viena y posteriormente Positivismo Lógico. Esta corriente fue una reacción a la metafísica alemana que se había consolidado desde Kant. Luego de la segunda mitad del siglo XX, se empiezan a replantear sus fundamentos, incorporando en el análisis del conocimiento a la historia de la ciencia a partir de categorías de carácter socio-histórico apoyado en investigación empírica.

Hacer un recorrido por Karl Popper, Thomas Kuhn, Imre Lakatos, Paul Feyerabend y Larry Laudan obedece a la intención de hacerse a información para

observar sus cambios, apropiar el desarrollo de ciertos campos disciplinares, comprender/entender la relación entre la dimensión teórica y empírica para la solución de problemas y el de indagar sobre la historia del conocimiento científico⁸. De tal evento se pone en evidencia la relación entre la filosofía de la ciencia y la historia de la ciencia, que siendo diferentes se hacen interdependientes, demarcando lo que es la historia interna y externa del conocimiento científico.

Lo esbozado anteriormente y lo que significa hacer el tránsito por algunos de los conceptos fundamentales de estos pensadores, implica un ejercicio interteórico donde se debe entender que “cada teoría de las diversas disciplinas científicas se halla en relaciones más o menos estrechas y de diversa índole con otras teorías, con frecuencia de la misma disciplina, pero a veces también de disciplinas bastante distintas” (Diezy Moulines, 1997: 367). Pero también permite observar la insuficiencia de la lógica interna de las teorías, las metodologías empleadas y el basamento experiencial, como únicos referentes para el crecimiento del conocimiento científico. Su permanente replanteo, así como la consideración de otras cuestiones de carácter social, político e incluso cultural, son determinantes en dicho crecimiento, ahora junto con el contexto de la justificación debe habitar el contexto del descubrimiento.

En esta misma dirección, hacer evidente las dinámicas de estos cuerpos de conocimiento, también sugiere pensar en el progreso de ellas con alguna permanencia. Lo que insinúa un análisis diacrónico, es decir, una referencia total de su evolución y desde allí hacer una reconstrucción de cada uno de diferentes estadios o momentos que conforman los planteamientos de Popper a Laudan, como a continuación se señalan.

⁸La ciencia ha sido muy cuestionada por constituirse en una entidad omniabarcante, absoluta, infalible y única vía para el conocer; todo un marco cientifista que se constituye en el más grande de los anti cientifismos. La ciencia es más que conjunto de saberes, es ante todo una construcción social realizada por seres humanos, de allí que el presente trabajo asuma el concepto de “conocimiento científico”, ya que en últimas este es producto de esta y constituyen una unidad (Nota del tesista)

El Progreso del Conocimiento Científico

El mundo de las ideas como razón y causa de lo sensible y la realidad como lo concreto (Platón y Aristóteles), se constituyó en el legado que irrumpe al interior de la 'modernidad', proceso sociohistórico que fundó el relato de la razón. Es en este nuevo espacio desde donde se continuó con el debate en torno al conocimiento científico, concibiéndolo ahora como producto de una relación donde intervienen al menos dos partes, que aunque situados en extremos opuestos son complementarios: de un lado está el sujeto que conoce y de otro lado el objeto que se conoce. Es así como muchos de los debates se circunscribirían a dar cuenta de lo que acontece o podría acontecer en el desarrollo de dicha relación y de todo que podría darse en el complejo fenómeno del conocimiento (Hessen, 1960).

Cuando en la relación sujeto/objeto, el objeto determina el sujeto, aflora el "objetivismo" fundamentado sobre presupuestos planteados por el Positivismo y el Empirismo, movimientos filosóficos reinstalados a comienzos del siglo XX, como una reacción al idealismo alemán que encarnaba Hegel. El "Neopositivismo Lógico", significó la retoma del Positivismo Comtiano del siglo anterior, en primera instancia para aplicar la lógica de las ciencias empíricas a la filosofía y prescindir de la metafísica; y en un segundo momento, aspirar a la unificación metodológica de las ciencias, intentado reducirlas bajo una lógica fisicalista, donde contrastación, verificación empírica y el mundo de la experiencia regían los marcos (Mardones, 1994).

El conocimiento objetivo por vía de la experiencia se constituyó en el mayor de sus compromisos, las relaciones de observación y de verificación fueron sus pilares fundamentales y los que garantizarían el éxito del desarrollo científico, tecnológico y técnico de la física clásica. Sin embargo, en el mismo seno de la pureza radical de tales consideraciones, la verdad como correspondencia empieza a demostrar inconvenientes frente a la imposibilidad de poner en evidencia por vía empírica cada una de dichas relaciones. De esta manera, el criterio verificacionista empieza a ser puesto en duda, como también empieza a replantearse el conocimiento por acumulación (Kuhn, 1971).

De esta manera el criterio verificacionista del positivismo lógico, empieza a replantearse desde su mismo seno (Popper, 1983). Un replanteo que no significa iniciar de cero, ya que no se desconoce el trabajo realizado por sus antecesores, así lo advierten Diez y Moulines (1997), cuando en este sentido evidencia las relaciones interteóricas entre cuerpos de conocimiento que antes que excluirse se complementan, para la construcción del edificio del conocimiento:

Es muy dudoso que, en el estado actual de la ciencia empírica, exista una sola teoría, por elemental que sea, que no conlleve relaciones significativas empírica y conceptualmente con otras varias teorías. En muchos casos, estas relaciones son incluso absolutamente esenciales a la teoría en cuestión en el sentido de que no podemos identificar esa teoría o determinar plenamente de qué trata si desconocemos algunas de sus relaciones con otras teorías (p. 367).

De lo anterior, se hace fundamental develar lo que se propone acerca de cómo pudiera explicarse el proceso de construcción de conocimiento científico a partir del siglo XX, en lo que con relación al progreso científico argumentaron pensadores como Popper, Kuhn, Lakatos, Feyerabend y Laudan.

El Enfoque Deductivo Popperiano

De manera un tanto distinta al Positivismo Lógico⁹, Karl Popper (1983) argumenta que el progreso científico no es un resultado acumulativo de carácter observacional, es ante todo un reemplazo permanente de teorías por otras más satisfactorias. Es así como Popper presenta como vía alterna a la inductiva del positivismo lógico un método basado en problemas, los cuales pretende resolver mediante hipótesis (teorías o conjeturas). Es decir, un método deductivo al que denominó “falsacionismo”, criterio de demarcación con el que pretendía probar teorías, falsándolas, a través de experimentos y observaciones. De allí, que el conocimiento antes de ser verificado en sentido estricto, se vale de la experiencia como método de corroboración.

⁹Para el Positivismo Lógico la base epistémica es observacional, es decir desde la experiencia se llega a los enunciados y generalizaciones observacionales: su ruta es de carácter inductiva. De su lado, el falsacionismo Popperiano parte de una hipótesis (generalizaciones observacionales), que son falsados en la experiencia, en la observación, su ruta es deductiva (Nota del tesista)

Sin embargo, el hecho de que una hipótesis se corrobore, no debe indicar que su aceptación sea definitiva, como tampoco el falsarla signifique su rotundo rechazo. Esto indica la negativa a entender el conocimiento científico como verdadero, objetivo y absoluto, en franca oposición al positivismo lógico. Lo que si debe darse en su corroboración como en su falsación, es que estos se basen en la experiencia, la observaciones y la experimentación.

Es de aclarar que si bien los términos y significados son observacionales (basados en la experiencia), se debe tener en cuenta que ante todo la versión de Popper es una actitud que se vale del uso crítico de datos empíricos (refutaciones), con los cuales el conocimiento aprende y avanza, no declinando en su afán de racionalidad (1983: 149).

Popper enfatiza en que esta nueva forma de conocer no implica partir de cero, sino “que debemos apoyarnos en los hombros de nuestros predecesores” (1983: 166) cuyos referentes sirven de coordenadas, con las cuales el conocimiento avanza. De esta manera, Popper concibe el conocimiento científico como un edificio en construcción, al cual el científico intenta mejorar, pero de ninguna manera destruir. Precisamente su propuesta busca describir ese crecimiento científico del conocimiento de manera objetiva, para ello indica como criterio el falsacionismo y la experiencia como método.

Son varias las ideas que se pueden desprender de los argumentos de Karl Popper. Según el pensador, el conocimiento no es algo inevitable, es decir, no pretende hallar un principio de certeza absoluta (Popper, 1983: 197-198). Contrariamente, éste es limitado y a lo que se puede aspirar es aproximar la realidad del mundo a través de conjeturas que se falsean o corroboran:

No nos interesa establecer que las teorías científicas son seguras, ciertas o probables. Conscientes de nuestra falibilidad, sólo nos interesa criticarlas y testarlas, con la esperanza de descubrir en qué estamos equivocados, de aprender de nuestros errores y, si tenemos suerte, de lograr teorías mejores (Popper, 1983: 280).

Finalmente, es de resaltar que en el criterio falsacionista de Popper, aquellos conocimientos que se volvieron dogmas, ahora se hacen problemáticos. Así aconteció con la física de Newton que luego de doscientos años, la teoría de

Einstein la extrajo de su postura de verdad indiscutible. Conello, no importa tanto si un enunciado o cuerpo de conocimientos es falso o verdadero¹⁰, lo importante era que la mecánica celeste newtoniana no era el único sistema posible de acercamiento a la verdad. Emerge así el espacio social y cultural donde se recrean las teorías

Kuhn y los Determinantes Sociales del Conocimiento

Thomas Kuhn (1971: 228) rechaza la excesiva racionalidad de Popper, desmarcándose de lo dogmático de dicha postura, haciendo énfasis en el papel fundamental que la historia y la sociología desempeñan para entender y comprender el progreso del conocimiento científico. Para el autor, el avance del conocimiento científico no se da por acumulación, es ante todo un proceso de reconstrucción a través del cual se da una transición de un paradigma a otro, propiciando el nacimiento a una nueva ciencia normal (1971: 139). Es así como la propuesta de Kuhn se convierte en una de las alternativas al positivismo lógico (Lashchuk, 1969).

Para Kuhn, una comunidad científica que alberga el paradigma en su estadio “normal”, enfrenta las fuentes de crisis (anomalías) y de posible etapa “revolucionaria”, realizando ajustes entre la teoría y la dimensión empírica. Por “ciencia normal” designa aquella etapa de la ciencia en la cual una comunidad científica, situados al interior del mismo paradigma¹¹, resuelve satisfactoriamente los enigmas instrumentales y teóricos, encuadrando los hechos con la teoría e hilvanando la totalidad del cuerpo teórico.

Cuando lo anterior no sucede, se inicia una etapa extraordinaria del paradigma a la que se denomina “ciencia en revolución”. Esto acontece cuando

¹⁰ Aquí Popper tiene un concepto de verdad cercano al de Alfred Tarski (1999), para este pensador era necesario hallar teorías que estén más próximas a la verdad, lo que significa que la verdad es una especie de regulador que alerta para indicar la proximidad a esta.

¹¹ Sobre el concepto de Paradigma y su polisemia, lo mismo que el de inconmensurabilidad, se abordarán luego de este recorrido por la filosofía de la ciencia de Popper a Laudan. Por lo pronto, los paradigmas deben entenderse como “realizaciones científicas universalmente reconocidas que, durante cierto tiempo, proporcionan modelos de problemas y soluciones a una comunidad científica” (Kuhn, 1971: 13). Al mismo tiempo que se aclara que un paradigma es lo que comparten los integrantes de una comunidad científica, a la vez que comunidad científica debe entenderse como los que comparten un paradigma (Kuhn, 1971)

ciertas inconsistencias, enigmas o anomalías del paradigma vigente, no son resueltos por los miembros de la comunidad científica, lo que concluye con el surgimiento de otro paradigma que empieza a dar respuestas satisfactorias, iniciando una pugna por su aceptación y posterior sustitución paradigmática (Kuhn, 1971).

Dicha sustitución es lo que se conoce como “revolución científica”, que a propósito no es gradual, sino que es un remplazo en el que se “reconstruye la base empírica, los patrones metodológicos y el significado de los términos” (Kuhn, 1971: 66). El paso de un paradigma a otro no es un ejercicio de acumulación en el cual se amplía el paradigma en crisis, es una reconstrucción desde nuevos fundamentos que obliga a la comunidad científica habitar mundos diferentes (Kuhn, 1971) en los que surge una nueva etapa de ciencia normal.

A pesar de las críticas¹² que se le realizaron, no se pueden desconocer los aportes que Kuhn realizó para el desarrollo y el progreso del conocimiento científico. Los consensos y los acuerdos dados por las comunidades científicas, han contribuido en gran medida para el desarrollo del conocimiento social, de otro lado, tampoco se puede desconocer como el componente social, histórico y cultural son eventos fundamentales para develar como es que ciertos paradigmas rempazan a otros y se consolidan como cuerpos de conocimientos.

Los Programas de Investigación Según Lakatos

Por la ascendencia popperiana es difícil encontrar en Imre Lakatos críticas al pensamiento de su maestro. No obstante, sus comentarios se orientaron a perfeccionar el falsacionismo ingenuo, por el falsacionismo sofisticado, ya que no consideraba que un programa de investigación debía ser abandonado por las objeciones realizadas a alguna hipótesis auxiliar, si el núcleo permanecía a salvo.

Popper hizo fuertes críticas a Kuhn al tildarlo de relativista e irracional; relativista por su influencia extra-científica (la historia, la sociología y la cultura por ejemplo) e irracional por aquello de los consensos dados en las comunidades científicas (Popper, 1983). Un desacuerdo entre Lakatos y Kuhn, consistió en que

¹² Tildado de relativista e irracional (Popper, 1983)

mientras para Kuhn el conocimiento científico permanece principalmente en estado normal, para Lakatos éste siempre se encuentra en permanente revolución, ya que una ciencia normal no propicia el progreso científico (Lakatos, 1983).

Mientras Kuhn encuadraba el desarrollo del conocimiento científico en los paradigmas, Imre Lakatos lo haría desde los “programas de investigación”, los cuales cuentan con un núcleo alrededor del cual orbitan hipótesis auxiliares que cumplen la misión protectora de este. Metodológicamente, la propuesta lakatosiana define unas rutas que deben ser seguidas y otras que han de ser evitadas: Heurística Positiva y la Heurística Negativa (1983: 65).

De esta manera, el progreso del conocimiento científico viene dado cuando un programa es superior a otro, y lo es porque tiene mayor capacidad de predicción para la resolución de problemas. Precisamente, cuando el núcleo del programa pierde capacidad de predicción, el programa se hace regresivo y empieza a ser remplazado por uno progresivo, es decir “el núcleo firme de un programa puede tener que ser abandonado cuando tal programa deja de anticipar hechos nuevos” (Lakatos, 1983:68).

Contrariamente a los argumentos de Popper en relación a que una teoría debe ser abandonada sino supera sus falsadores, y al de Kuhn para quien el paradigma es un cambio súbito, Lakatos expresa lo siguiente:

La idea de programas de investigación científica en competencia nos conduce a este problema: ¿cómo son eliminados los programas de investigación? De nuestras consideraciones previas se desprende que un desplazamiento regresivo de problemática es una razón tan insuficiente para eliminar un programa de investigación como las anticuadas «refutaciones» o las «crisis» kuhnianas (Lakatos, 1983: 93).

Lakatos otorga un trato benevolente para los programas en desarrollo cuando enuncia que estos pueden tomarse bastante tiempo, quizás décadas, para que un programa sea empíricamente progresivo. Justamente, pensando en dicho progreso, es que este pensador perfecciona el criterio de falsacionismo popperiano, por el de falsacionismo sofisticado, aportando de esta manera a una mayor rigurosidad intelectual para propiciar la transición de un programa a otro.

Un aspecto bien importante para resaltar en Lakatos, es el de los planteamientos sobre la Heurística. En primera instancia, se puede entender de la “Heurística Positiva” un complejo de problemas, hipótesis y teorías interactuando entre sí, alrededor de un núcleo teórico el cual configura la parte estática de una teoría; o la “Heurística Negativa”, de tales argumentos se puede evidenciar en los programas de investigación, una afinidad hacia la complejidad y el razonamiento sistémico.

Otro de sus grandes aportes de Lakatos (1983), es que de Popper rescata el concepto de “razón” como fuente desde donde se elabora conocimiento científico, y el de “crítica” como el filtro donde se da una red conjetural para la comprensión del mundo. Dos elementos fundamentales cuando de entender el conocimiento se trata y sobre todo el de su reconstrucción.

Otras Vías Metodológicas para Aproximar el Conocimiento Científico

Paul Feyerabend (1986) por su parte, marcando diferencia con Popper, argumenta que no todo conocimiento de carácter científico es deductivo, y menos que pueda comprobarse únicamente desde el plano experiencial. Tampoco nada indica que una ruptura entre teoría y evidencia empírica, lleve a un abandono de un cuerpo de conocimientos por otro (Chalmers, 2003). En palabras del autor el racionalismo debe ser remplazado por el anarquismo.

En contravía a Kuhn, Feyerabend sostiene que los investigadores se hayan atrapados por la teoría y la regla durante el enfrentamiento entre paradigmas, lo que restringe el desarrollo del conocimiento. De Lakatos se aparta, ya que mientras este intenta mantener la racionalidad científica, Feyerabend propugna por el anarquismo epistemológico como bien expresa en su obra, “...demos pues una ojeada al fenómeno de la inconmensurabilidad que en mi opinión plantea problemas a todas las teorías de la racionalidad, incluida la metodología de programas de investigación” (Feyerabend, 1986: 205).

La apuesta que hace Feyerabend, es porque el científico no siga regla alguna por muy avalada que ésta se encuentre: “no hay ningún método científico, no hay ningún único procedimiento o conjunto de reglas que sea fundamental en

toda investigación y garantice que es científica y, por consiguiente, digna de crédito” (Feyerabend, 1982: 114).

La atadura a regla alguna coarta el progreso del conocimiento, de allí que proponga el pluralismo metodológico, indicando que por esta vía al investigador se le incentiva la libertad para elegir distintos caminos de acceso a todo tipo conocimiento y de su progreso.

Se colige al interior de sus planteamientos que la intención del autor sea proscribir toda regla o señalar su poca o nada utilidad. Más bien su aporte apunta a que el investigador amplíe el repertorio de reglas e imagine nuevos caminos para la construcción de conocimiento y sobre todo le dé un empleo de manera diferente. Si bien invita al no dogmatismo metodológico que puede interferir en el desarrollo de campos de conocimiento emergentes, este no puede entenderse como una negación a la existencia y validez de los terrenos metódicos y metodológicos, expurgados por los científicos anteriores y que en buena medida han sumado en el crecimiento del conocimiento.

Otro interesante aporte se anuncia en su obra cuando afirma que “Toda metodología tiene sus límites y la única «regla» que sobrevive es el principio «todo vale»” [comillas del autor] (Feyerabend, 1986: 290). Tal argumento debe entenderse en aquellos casos en los cuales los investigadores se encuentran en un callejón sin salida, debido a las rigideces y encuadramiento metodológicos. En casos como estos, “el todo sirve” se puede traducir como en un enrutamiento de la actividad investigativa y que el mismo advierte del siguiente modo: “no digo que la epistemología o la filosofía tengan que hacerse anárquicas. Digo que ambas disciplinas deberían tomar al anarquismo como medicina” (Feyerabend, 1982:147).

Finalmente, Feyerabend abona un terreno muy fecundo de acercamiento a la realidad cuando plantea estas otras rutas investigativas, ya que si se continúa utilizando lo que se viene utilizando, viendo lo que se viene viendo, reflexionando como se viene reflexionando, se corre el riesgo de quedar atrapado en terrenos infecundos para el desarrollo del conocimiento. El “todo vale” es ante todo un

criterio externo de crítica, que se podría entender como una iniciativa de segundo orden.

Las Tradiciones de Investigación como el Marco Conceptual Común del Conocimiento Científico

Larry Laudan (1986) en la línea de Popper¹³, centra su discusión en el “problema”, un mecanismo mediante el cual el conocimiento científico progresa. Las Tradiciones de Investigación (TI) de Laudan, constituyen un campo conceptual, que a diferencia de los paradigmas y los programas, son más flexibles (no hay un centro firme e inmutable) y describen de una manera aproximada los procesos históricos del conocimiento. En esta dirección, observa el crecimiento del conocimiento científico, como producto del crecimiento conceptual del campo.

Es en el campo conceptual donde, según Laudan, se dan los cambios conceptuales: en ellos confluyen los problemas y su resolución. Los “problemas” constituyen la unidad básica para entender el progreso científico. En dichos procesos, las TI hacen una selección de conceptos, evalúa su génesis, evolución y la transformación que estos producen en las teorías y estas a su vez en el campo, en cuya dinámica pueden conservarse conceptos que emparentan dos tradiciones. Estas circunstancias hacen que se cree un vínculo entre la propuesta de Laudan con las perspectivas teóricas de la Epistemología Evolucionista¹⁴, es decir, empieza a darse una fuerte incidencia de las ciencias cognitivas en la epistemología y la filosofía de la ciencia, como lo son por ejemplo la Neurobiología y las ciencias de la computación.

El aporte que de la propuesta de Laudan se desprende es que cuando el conocimiento científico, como una empresa racional de carácter social, entra en rivalidad con otro, lo que se produce es una sucesión de conceptos que poseen cierta familiaridad por pertenecer a un campo común. El cambio conceptual se da

¹³Cuando se afirma que una tesis está falsada, ello no significa que la teoría sea falsa, sino que hay un problema cuyas hipótesis no han sabido resolver (Laudan, 1986)

¹⁴ Los campos están contenidos de teorías, a su vez estas están contenidas de conceptos, de la misma manera que los organismos de células, son estos conceptos los que interaccionan con el contexto, el cual va más allá de lo meramente científico e involucra lo filosófico, lo metafísico, lo social, lo político, lo cultural, etc.

porque hay una recombinación, es decir, los cambios en los conceptos se van acumulando hasta producir una nueva teoría.

En una transición teórica puede darse que los nuevos conceptos triunfen, se perpetúen o simplemente desaparezcan. En el marco de la perspectiva de Laudan, esto se debe al contexto (interno y externo a las teorías). Estos escenarios poseen herramientas selectivas que eligen los conceptos más aptos que integran una teoría y que son aquellos que poseen la mejor capacidad de solucionar problemas.

Los Paradigmas y el Problema de la Inconmensurabilidad

Hay dos conceptos que son transversales a la filosofía y a la historia del conocimiento científico: El concepto de Paradigma y de Inconmensurabilidad. El primero por polisémico y el segundo por problemático, pero que en última instancia se convierten en mecanismos reguladores que dan cuenta del avance o no del conocimiento científico. Es por ello que se hace conveniente precisarlos.

Paradigma. El término paradigma proviene del griego “παράδειγμα” que significa “modelo o patrón”. Sería Platón (427-347 a.n.e) quien designó el término para explicar la relación entre el mundo conceptual y el de las cosas, intentando trascender su concepción como patrón o modelo, por uno que signifique algo ejemplar y que se debe seguir o reproducir (Kuhn, 1971).

Desde entonces, esta fue la concepción que sobre el término se apropió y que perduró hasta que hizo su reaparición en la sociología (R. Merton y T. Parsons). Pero sería Thomas Kuhn (1971) quien en la segunda mitad del siglo XX, haría del término un referente clave para explicar el desarrollo del conocimiento.

Paradigma fue quizás uno de los conceptos más reconocidos de la obra de Kuhn. Con este autor, el concepto adquiere un significado particular, ya que él lo concibe como “realizaciones científicas universalmente reconocidas que, durante cierto tiempo, proporcionan modelos de problemas y soluciones a una comunidad científica” (Kuhn, 1971: 13).

En el análisis socio-histórico que Kuhn hace al desarrollo del conocimiento científico, da cuenta de tres etapas: la etapa de ciencia normal, la etapa de ciencia en crisis y la etapa revolucionaria. En estas etapas identifica una sucesión o transición entre el viejo y el nuevo paradigma, que es lo que se conoce como paradigmas rivales, tensión de la cual emerge el paradigma dominante.

La polisemia del término paradigma, fue puesta en evidencia por sus críticos¹⁵ y por el mismo Kuhn (1971) en la posdata de su obra. Es así como empieza a referirse a “matriz disciplinaria” (p. 279): “Matriz” por la composición ordenada de sus elementos y “Disciplinaria” por lo que comparten en común los miembros de una comunidad (1971: 279-280).

La “Matriz Disciplinar” se constituye en un término de carácter global con al menos cuatro componentes: generalizaciones simbólicas (pág., 280), creencias en modelos (p., 282), valores (p., 283) y ejemplares (p., 286). Es en este último donde el término paradigma se inscribe para convertirse en aquello con lo que la comunidad de científicos resuelve los problemas.

Del recorrido realizado a la obra de Kuhn “La estructura de las revoluciones científicas” (1971), y desde los argumentos tanto de defensores como de sus críticos, el tesista infirió una serie de categorías o dimensiones que son propias para caracterizar el concepto de “paradigma”: la dimensión ontológica, la dimensión epistemológica, la dimensión metodológica, comunidad, consenso, tiempo y espacio, sistémico, validador y regulador. Categorías a las que el tesista se aproxima, conceptualizándolas para propiciar su acercamiento y que se indican en la siguiente tabla:

Tabla 6
Características de un Paradigma

Característica	Descripción
Dimensión ontológica	Delimita el corte de realidad, es decir, define el problema que es pertinente estudiar

¹⁵Masterman (1970) identificó un sinnúmero de interpretaciones (Al menos 21 interpretaciones) del término que registro y analizo, agrupándolos en tres categorías: Metaparadigmas, paradigmas sociológicos y paradigmas de constructos.

Dimensión Epistemológica	Es un accionar que posibilita la comprensión y entendimiento sobre un corte de realidad en un momento determinado
Dimensión Metodológica	El paradigma no solo proporciona lo ontológico y lo epistemológico, sino que proporciona los métodos a emplear para aproximar la construcción de conocimiento
Comunidad	El paradigma adquiere significado, cuando es compartido por una colectividad de carácter científica
Consenso	Dicha comunidad acuerda y comparte también un conjunto de códigos
Tiempo y espacio	Lo que se comparte, es dado en un momento y lugar determinado
Sistémico	Tiene una organización en red que expresa una totalidad organizada, donde sus componentes se encuentran en interacción
Validador	Otorga legitimidad al proceso y los resultados
Regulador	Marco en que se debe desenvolver la construcción de conocimiento científico y de observación de la realidad

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017)

A pesar de la polisemia al término paradigma y de las críticas levantadas a su alrededor, con las anteriores categorías y sus definiciones lo que se pretende es hacer una caja de herramientas útil para la reconstrucción de conocimiento en torno al concepto de sistema y del sistema contable.

Inconmensurabilidad. El vocablo “inconmensurable” proviene del latín: *commetiri* = comparar, lo que significaría imposibilidad de encontrar para magnitudes diferentes una unidad de medida que las relacione. Kuhn toma prestado el concepto de las matemáticas, entendiéndolo como la imposibilidad de instaurar comparaciones entre teorías para que sean traducibles.

La hipotenusa de un triángulo rectángulo isósceles es inconmensurable con su lado, o la circunferencia de un círculo con su radio en el sentido de que no hay una unidad de longitud contenida un número entero de veces sin resto en cada miembro del par. Así pues, no hay medida común. Pero la falta de una medida común no significa que la comparación sea imposible. Por el contrario, magnitudes inconmensurables pueden compararse con cualquier grado de aproximación requerido (Kuhn, 2002: 49-50).

Cuando Feyerabend (1986) plantea: “Algunos filósofos quizás prefieran relacionar la inconmensurabilidad con el debate de lo que se ha dado en llamar «traducción radical». Hasta donde yo alcanzo a ver, por este camino no se va a adelantar gran cosa” (p., 283), está esbozando lo mismo que Laudan (1986) cuando afirma que la inconmensurabilidad propuesta tan radicalmente hace imposible plantear una TI. Según Laudan es factible comparar objetiva y racionalmente teorías y tradiciones de investigación rivales, de un lado porque las teorías inconmensurables al interior de las tradiciones comparten problemas, de otro lado porque hay una valoración independiente del progreso en cada TI.

En Kuhn el concepto de inconmensurabilidad es dinámico a lo largo de su obra. Inicialmente lo denominará como “incompatibilidad” y que puede entenderse como la no coexistencia de dos teorías. Así se deja observar en argumentos como el siguiente: “las revoluciones científicas se consideran aquí como aquellos episodios de desarrollo no acumulativo en que un antiguo paradigma es reemplazado, completamente o en parte, por otro nuevo e incompatible” (Kuhn, 1971: 149).

Más adelante Kuhn (1971) afirma que “la tradición científica normal que surge de una revolución científica es no sólo incompatible sino también a menudo realmente incomparable con la que existía con anterioridad” (p. 166), con ello incomparable se podría entender como inconmensurable y que se deduce de lo que el autor afirma como “redefinición de la ciencia” (p. 165)

Se advierte en Kuhn hasta aquí varias formas de inconmensurabilidad; la primera se da entre los principios que gobiernan los problemas/soluciones del paradigma. La segunda entre los significados de los conceptos entre uno y otro y finalmente la más importante según Kuhn (1971), la inconmensurabilidad de “mundos diferentes” (p. 233) que habitan los miembros de un paradigma.

A partir de entonces, empieza a referirse a la inconmensurabilidad entre teorías y no entre paradigmas, entendiéndose ahora como no traducibilidad, es decir, imposibilidad de encontrar un lenguaje observacional común (neutral), en el que puedan traducirse teorías rivales.

Posteriormente (a partir de los 80's) la inconmensurabilidad se enmarca, ya no entre teorías, sino en las relaciones dadas en una estructura léxica, la cual está constituida por las relaciones entre los términos y los conceptos y los sistemas de términos y conceptos, en lo que Kuhn concibe como organización taxonómica. En esta misma dirección Hoyningen-Huene y Sankey (2001) la denominaría "divergencia lingüística" como la fundamental función de la inconmensurabilidad. Es decir, la traducibilidad de conceptos se ubica en el centro del escenario (p. 69), lo que hace del fenómeno un evento local (Sankey, 1997).

Como aclara Kuhn, según Lacey, Hoyningen y Sankey (2001), en una revolución científica no se produce un cambio de todos los términos y los conceptos de las teorías rivales, sino que queda un pequeño grupo con dificultades de traducción y que a nivel empírico pueden compararse. Es decir, la inconmensurabilidad no significa incomparabilidad. Si bien la organización taxonómica de un lenguaje se aprende bajo un criterio de interrelación a nivel holista, esto no significa que se pueda hacer la comparación una a una de tales relaciones.

De lo anterior se colige la necesidad de un criterio aún más global, con el cual los términos se hagan comparables. Las perspectivas desarrolladas por la concepción estructuralista de las teorías de Joseph Sneed, Wolfgang Stegmüller y C. Ulises Moulines, ofrecen una valiosa posibilidad para la comparación de los términos y conceptos de clase, de una organización taxonómica. A continuación se abordarán algunas de sus características más importantes.

Visión Estructuralista de las Teorías

A partir de los años 70's y 80's la perspectiva estructuralista empieza a concretar un cambio en la comprensión de las teorías, anunciando que para su análisis es mejor concebirlas como un conjunto de estructuras (conjunto de modelos) compuestas de interacciones que hay que entender y no concebirlas como un conjunto de leyes derivadas lógicamente. Lo cual vendría siendo una versión sintáctico-axiomática del positivismo lógico.

Aparece así en escena una serie de perspectivas que se agruparon bajo el nombre de “Concepción semántica de las teorías”¹⁶ (Diez y Moulines, 1997: 327), corriente derivada de la filosofía de la ciencia contemporánea, que busca como sus antecesores, resolver la pregunta por la forma como se construye conocimiento científico. Así, las teorías que se consideran empíricas se hacen comprensibles si se observan como modelos, de allí su denominación como “modelo-teórica”, por el acento que se les señala a los modelos, convirtiéndose en el eje central de esta concepción, la cual “ofrece un análisis más detallado de la estructura fina de las teorías” (Diez y Moulines, 1997: 350).

El análisis del enfoque estructuralista refina los presupuestos ya mencionados en Lakatos y Kuhn, en relación con la imposibilidad de comparar algunos términos de dos teorías rivales durante una revolución científica. Desde esta nueva perspectiva, se plantea tanto las circunstancias de quiebre como de encadenamiento entre teorías rivales. Algunos de los rasgos de este enfoque que vale identificar son: 1) Criterios vinculantes entre los modelos de diversas teorías, 2) Sucesión de redes que constituyen la evolución de una teoría y 3) Análisis de las relaciones interteóricas.

Se concluirá por ahora, señalando un elemento fundamental del enfoque estructuralista de las teorías indicado por Diez y Moulines: “las teorías no son entidades aisladas sino que mantienen estrechas relaciones entre sí. Algunas de esas relaciones se expresan mediante “leyes mixtas” o “leyes puente”, mediante postulados que involucran conceptos de diversas teorías. Las teorías mantienen así vínculos interteóricos” (1997: 364)

Tales vínculos generan cierta unidad (totalidad) que se traducen en una red de teorías interconectadas, “estas macro-unidades científicas pueden englobar partes de una disciplina, o incluso de disciplinas diferentes, y son fundamentales para elucidar algunas cuestiones relativas a la estructura global de la ciencia”

¹⁶El enfoque semántico se originó, a mediados del siglo pasado, a partir de tres fuentes de trabajo principalmente: los estudios sobre los fundamentos de la mecánica cuántica realizados por el físico John von Neumann y el lógico holandés Evert W. Beth; la teoría de modelos de Alfred Tarski; y los métodos de axiomatización conjuntista informal de las teorías implementados por Patrick Suppes

(Diez y Moulines, 1997: 365); una forma de análisis sincrónico del contenido del conocimiento científico.

El Trabajo Multi e Interparadigmático

La unificación del conocimiento científico sería el objetivo que inspiró los trabajos de varios pensadores a partir de la segunda mitad del siglo XX (Kuhn, Lakatos, Feyerabend y Laudan). Como se anunció líneas arriba, según Kuhn (1971), de una etapa revolucionaria se puede seguir una etapa de “normalidad”, lo que el autor evidencia como la transición entre una fase pre-paradigmática hacia una post-paradigmática del conocimiento científico.

“Paradigma dominante” será la característica particular propuesta por Kuhn, no dando cabida a la coexistencia de varios paradigmas. Sin embargo, antes que esta transición ocurra “un buen número de escuelas estarán compitiendo por el dominio de un ámbito dado” (Kuhn, 1971: 274). Del anterior argumento se puede inferir que durante una etapa revolucionaria concurren múltiples paradigmas en competencia y que hacen pensar en un estadio multiparadigmático del conocimiento anunciado por ese autor.

Si bien en su obra *Estructura de las Revoluciones Científicas* (1971) no se refiere específicamente a término multiparadigma¹⁷, de argumentos como el anterior se colige un escenario multiparadigmático con grandes repercusiones para las ciencias sociales. Como seguidamente dice: “la naturaleza de esa transición a la madurez merece un análisis más completo del que ha recibido en este libro, particularmente de aquellos interesados en el avance de las ciencias sociales contemporáneas” (Kuhn, 1971: 274). Afirmación que sería aprovechada no solo por sus críticos, sino por aquellos que ven en su argumento un gran potencial para el desarrollo del conocimiento¹⁸.

¹⁷ Como tampoco al de Interparadigma.

¹⁸ Como se observa en la literatura contemporánea, cuando se encuentran argumentos como el de Anthony Giddens (1999) cuando enuncia que la sociología no se halla bajo la dominación de un solo marco conceptual, y el de Jürgen Habermas (1981) en relación con la “conexión” de contexto existente entre paradigmas.

Lo anterior coincidiría con el ambiente que reinaba¹⁹ en las décadas siguientes a la segunda guerra mundial y que se traducirían en un contexto atomizado por problemas y complejidades hasta ese momento desconocidos. Problemas que no estaban siendo resueltos desde la soledad, autonomía e hiperespecialización de las disciplinas, ni mucho menos desde la inconmensurabilidad del conocimiento que se habían institucionalizado hasta ese momento (Paradigmas, Programas, Anarquismo, Tradición).

En esta nueva dinámica, no son tanto los objetos los que mueven el conocimiento, son problemas (Laudan, 1986) los que inician un nuevo periodo, todo un mecanismo regulador que organiza los saberes. Es así como se establece un orden para alojar distintos cuerpos de conocimiento para que dialoguen alrededor de las problemáticas emergentes: el trabajo multiparadigmático e interparadigmático, conceptos que son interdependientes a lo multidisciplinar e interdisciplinar, acuñados por Piaget y Jantsch (Apostel, 1972).

Distinciones Entre el Trabajo Multiparadigmático e Interparadigmático

Son varias las acepciones que sobre el término multiparadigma e interparadigma existen. Se optará mejor por sintetizar su concepción, desde algunos atributos que son característicos a sus varios significados y que indican tener un gran potencial conceptual: colaboración, integración, sistemas, diálogo de saberes e investigación en equipo.

En primera instancia se quiere rescatar del término multiparadigma, al ser un conocimiento socialmente construido y compartido, con un fuerte ingrediente colaborativo entre saberes en torno a la solución de un problema que los convoca. Es socialmente construido, porque a esta cita convergen disciplinas en cabeza de personas, de seres humanos enmarcados en unos valores que le son propios a las Comunidades Científicas (Kuhn), Programas (Lakatos) o Campos (Laudan) de las cuales hacen parte.

¹⁹Consolidación de una emergente estructura socioeconómica, desgaste del Estado de Bienestar, Mayo del 68, protestas y manifestaciones, crisis de 1970, la guerra fría, entre otros.

El desarrollo del conocimiento desde el trabajo multiparadigmático, evocando a Feyerabend (1986), debe entenderse como un “pluralismo” favorable y benéfico para observar las complejidades del mundo social contemporáneo, en clara oposición a una síntesis en torno a un único paradigma (Ritzer, 1995). Un auténtico pluralismo consiste en permitir la coexistencia en competencia de cuerpos de conocimiento (Paradigmas, Programas, Tradiciones) que intentan explicar fragmentos problemáticos de la realidad.

El trabajo multiparadigmático debe entenderse como la posibilidad de recuperar el dialogo y el debate teórico, la comunicación e interacción entre paradigmas sobre un campo de la realidad específico, en el que se despliega una metodología que no trasgrede, pero tampoco deja de compartir lo que se encuentra en los límites de cada paradigma.

De su lado el trabajo interparadigmático también es un dialogo, colaboración e integración, pero ante todo es una puesta en común, un consenso que exige de los distintos campos del conocimiento, una apertura léxica, conceptual, epistemológica, teórica y metodológica, donde incluso puede emerger un nuevo tipo de conocimiento²⁰, precisamente para darle solución a un problema.

Un ejercicio interparadigmático²¹ implica un replanteo a cualquier totalitarismo teórico y de saberes absolutos, impenetrables e incommunicables²², pero también implica una vigilancia para no negar, ni superar ni mucho menos aplastar campos del conocimiento. Lo que pretende es que la colaboración, integración y cooperación dada entre éstas, sea oportuna y con mayor trascendencia.

²⁰Como resultado del trabajo Interparadigmático, de esa colaboración de campos disciplinares y de la puesta en común, han emergido campos como la Bioética, bioquímica, neurociencia, cibernética y más recientemente de estudios ambientales, estudios de género, estudios culturales, estudios de la complejidad, etc.

²¹Aunque son muchos los críticos del trabajo multi e interparadigmático. Un claro ejemplo es Goldthorpe, J. (2000) para quien hablar del aspecto multiparadigmático del conocimiento científico, en el caso de lo social es innecesario porque es un desgaste retórico y en medida alguna aporta a su progreso o a su potencial predictivo y explicativo.

²²En esta dirección, no es despreciable los argumentos del “aislacionismo paradigmático” (Burrell y Morgan, 1979), con respecto al estado de soledad que debe observar un paradigma para poder progresar, es decir, su indiferencia frente a otros paradigmas, su clausura hace volverse sobre sí misma para autoconstituirse, entendiendo este aislacionismo como la clausura (Que no es cerramiento o incommunicabilidad), se convierte en una propuesta que puede ofrecer réditos epistemológicos importante para el dialogo entre paradigmas.

Para finalizar esta parte, la discusión sobre multi o interparadigma no debe agotarse en los problemas y polisemias del término paradigma, el debate es innecesario e improductivo para el desarrollo del conocimiento. Podría llamarse inter/multiprograma, inter/multitradición, inter/multicampo, lo importante es la necesidad del diálogo y la integración de marcos conceptuales a veces antagónicos, para solucionar problemas (teóricos y del mundo material). De lo que se trata es crear las condiciones de posibilidad del conocimiento científico, desde el cual se crean las condiciones de posibilidad de solución de problemas, frente a la imposibilidad de ciertas parcelas de conocimiento de solucionar problemas por sí solas.

Es la posibilidad de integrar para comparar conceptos como el de sistema al interior de diferentes paradigmas, pero no para comparar ontológicamente, sino para “probar desde la perspectiva funcional si estos pueden ser vistos como soluciones equivalentes a un mismo problema conceptual de referencia” (Galindo, 2008: 75-78).

Emergencia del Sistema

A continuación se realizará un recorrido por los diferentes paradigmas que han elaborado el concepto de “sistema”. La presentación que a continuación se realizará, no pretende indicar una forma lineal de observarlo. Contrariamente, se advierte en ellos como se sobreponen o coexisten unos con otros permanentemente adquiriendo muchos matices. En la lógica paradigmática referida anteriormente, lo que se quiere presentar a continuación son algunos elementos en torno al concepto de sistema que han desarrollado ciertos enfoques y que ayudaran a esclarecerlo para refundarlo.

El Sistema Como un Todo

Desde la época de Heráclito (544-484 A. C.) ya se planteaba al sistema o totalidad como resultado de la realidad y del logos, conformado de una estructura variable y dinámica que “oscila entre los contrarios y con ellos, no con los iguales,

produce lo concorde” (Heráclito, 2016), es decir, los pensadores de la antigüedad definían el concepto de sistema o totalidad a partir de contradicciones.

Esta filosofía cosmológica²³ llega hasta Platón y Aristóteles, donde empieza a perder fuerza ya que se oponía a los presupuestos de la lógica “A o no A”, lo que significaba que algo es verdadero o es falso pero no las dos cosas al mismo tiempo. En los diálogos de Platón, lo mecanicista y teleológico siendo parte de un solo vínculo, plantea una diferencia, “una es la causa y otra la cosa, sin la que la causa no sería nunca causa” (Platón, 2016: 8), que se constituirían en la versión ontológica y gnoseológica del mecanicismo clásico.

La organización evidenciada en la naturaleza según Aristóteles, resume ejemplarmente el concepto de sistema, una totalidad racionalmente ordenada, “El concepto de naturaleza emerge a partir de este concepto de orden. La naturaleza es en este sentido, una totalidad ordenada, donde no existe espacio para la contradicción” (Brandão, 2012: 45).

De la perspectiva del sistema adherido a la ciencia, al conocimiento y aquello racionalmente ordenado, propio del pensamiento predecesor, se llega al mundo moderno. Con la emergencia de la “Modernidad” proceso socio histórico que pretende salir de un pasado y construir un proyecto de mundo, “visible en hombres como Galileo o Bacon, no es tanto metafísica y finalista, cuanto funcional y mecanicista” (Mardones, 1994: 24), reaparece el mecanicismo permeando el concepto de sistema. Es la mecánica que va de Descartes a Newton donde se empieza a referir el sistema o totalidad como máquina cognoscible por la razón.

Desde lo científico, el mecanicismo construyó una teoría alrededor de la conformación y organización del mundo material, desde lo filosófico permitió explicar y guiar los diferentes cambios que se producían en la estructura material del mundo. “El mecanicismo está centrado en el fenómeno del mundo que se pretende explicar, en los componentes del mecanismo en el mundo que realiza dicho fenómeno, y en la relación metafísica que existe entre ambos” (Barberis, 2012: 241).

²³A la filosofía presocrática también se le llama “filosofía cosmológica” porque su principal preocupación es el “Cosmos”, es decir, el universo o el mundo. A diferencia de su sucesora, la sofística, la cual se preocupó por el Hombre.

En el plano ontológico, el mecanicismo observa la realidad como una máquina, que funciona bajo unos principios universales que son descubiertos y explicados en el plano epistemológico. El descubrimiento se realiza desde la observación y la experimentación, de la que se derivan proposiciones universales dotadas de verdad; la explicación de su parte determina los principios universales que rigen el movimiento causa/consecuencia de los fenómenos de la realidad.

Esta visión mecánica del mundo es heredada por la ciencia moderna. Si bien se teje sobre gran parte de estos supuestos, será la observancia de los principios universales que rigen los fenómenos del mundo los que orientarán la construcción de conocimiento, no la contemplación del mundo como una sola máquina, como lo advierte Mardones:

Finalmente, la piedra de toque del valor de nuestras hipótesis causalistas vendrá determinada por el análisis experimental. Será la comparación de la hipótesis con las consecuencias deducidas mediante la observación de la realidad o experimentación, la que nos dirá su valor explicativo (1994: 26).

Otro gran pensador que heredaría esta tradición fue Newton, que con su obra *Philosophiae Naturalis Principia Mathematica* reforzó desde la matemática el legado de la experimentación del mecanicismo clásico: “claramente creía que una aproximación matemática deductiva conduciría a gran certeza y que el experimento podría proveer el requisito de ciertos fundamentos para tal ciencia” (Shapiro, 2006:143).

Como se puede hacer notar hasta el momento, al marco de la filosofía antigua ahora se le suma las perspectivas mecanicistas de Descartes y de Newton. Lo que se traduce en una concepción sobre sistema que lo observa como un todo ordenado de manera estricta y rigurosa, noción levantada sobre los supuestos y principios causales del marco moderno mecanicista

El marco conceptual creado por Galileo y Descartes –el mundo como una máquina perfecta gobernada por leyes matemáticas exactas- fue triunfalmente completado por Isaac Newton, cuya gran síntesis –la mecánica newtoniana- constituyó el logro culminante de la ciencia del siglo XVII (Capra, 1998:39-40)

De este modo se puede inferir una concepción de sistema compuesto de partes dispuestas bajo un orden, en el cual las partes conforman un todo que se sostiene mutuamente. Un todo que es explicado por sus partes desde sus principios, los cuales deben ser muy representativos. Principios por supuesto extraídos de la experiencia y de los hechos comprobados de la realidad, como advierten las corrientes anteriores.

Una crítica al Cartesianoismo y a los postulados de Newton fue iniciada por Leibniz, que aunque en el mismo marco racionalista de sus antecesores, incorporó “a través del concepto “simbólico”, no solo lo discursivo lingüístico, sino además una dimensión para lo sensible en sentido amplio, es decir, que conlleva una variación de la noción de experiencia” (Chiuminatto, 2014: 65). El pensador alemán argumenta la existencia de percepciones no conscientes que operan en el entendimiento y pueden quizás tener un efecto mayor sobre el conocimiento del mundo:

Estas pequeñas percepciones tienen por sus efectos mayor eficacia de lo que se piensa. Ellas producen ese no sé qué, esos gustos, esas imágenes de las cualidades que tienen los sentidos, claras en conjunto, pero confusas en sus partes, esas infinitas impresiones que provocan en nosotros los cuerpos que nos rodean, esa conexión que cada ser tiene con el resto del universo. También se puede afirmar que, como consecuencia de esas pequeñas percepciones, el presente está ansioso de futuro y cargado de pasado, que todo conspira (Leibniz, 1983: 47).

La conciencia recibe percepciones difusas y oscuras que a veces desestima, pero ello no significa que no existan y produzcan efectos. Al contrario, tarde que temprano esas pequeñas percepciones permanecen, se suman y en un momento dado se hacen visibles: “se pueden olvidar muchas cosas, pero también es posible recordar algunas muy lejanas, si uno es llevado a ellas adecuadamente” (Leibniz, 1983: 123). De tal suerte que se establece un nexo entre la razón y la metafísica para solucionar problemas complejos.

Precisamente la “mónada leibniziana”, aquella fuerza inmaterial capaz de obrar, actuar y alterar el yo interior, modifica la aspiración a la certeza absoluta preconizada por el mecanicismo, por un ideal deseable de verdad como meta. Los

elementos aportados por el perspectivismo leibniziano al concepto de sistema, dejan notar el inicio de una complejidad, que no se circunscribe en lo eminentemente mecánico y experiencial, sino que también el mundo de lo simbólico es determinante (Leibniz, 1983: 48-49).

No es suficiente contar con la experiencia y la observación para comprender el encadenamiento de las partes del sistema, habrá de tenerse en cuenta también estas nuevas premisas metafísicas con las cuales las partes del sistema se ligan unas con otras para constituir un todo. Pero la primera oposición de lleno al paradigma mecanicista lo constituyó el romanticismo alemán, que desde la poesía y la filosofía alemana a finales del siglo XVIII y comienzos del XIX, hicieron un rescate de la tradición aristotélica. Goethe según Capra (1998) decía que

Admiraba el «orden en movimiento» (*bewegliche ordnung*) de la naturaleza y concebía la forma como un patrón de relaciones en el seno de un todo organizado, concepto que está en la vanguardia del pensamiento sistémico contemporáneo. «Cada criatura», escribía Goethe, «no es sino una gradación paulada (*schattierung*) de un gran y armonioso todo.» (p., 4 -Comillas del autor).

Es así como se empieza a revivir nuevamente la concepción de la naturaleza como un todo armonioso, iniciando la búsqueda de la totalidad del planeta y a entenderlo como un todo vivo integrado.

El Sistema al Interior del Organicismo: El Todo Sobre el Elemento

El organicismo es una postura filosófica que defiende la idea de un universo semejante a un organismo vivo, en el cual el todo es superior y diferente a sus partes. Así pues, “Comte, Spencer y Durkheim entrevistaron la sociedad como un todo ordenado. Spencer en particular desarrolló su teoría organicista en base a las analogías de la sociedad con un organismo vivo” (Parra, 1983: 91). Desde estos tres pensadores y de manera premonitoria, el organicismo apuntaría al estudio de lo social en su conjunto para poder comprenderlo, donde adquiere relevancia la diferenciación, la complejidad y la especialización de funciones.

La corriente mecanicista, su tratamiento científico y sus métodos, son los que se debían generalizar para el resto de ciencias. Estas premisas llegan a lo

social de la mano de Auguste Comte, “la razón pública debe encontrarse implícitamente dispuesta a acoger hoy el espíritu positivo como la única base posible de una revolución verdadera de la honda anarquía intelectual y moral que caracteriza sobre todo a la gran crisis moderna” (Comte, 2002: 38), descubrir las leyes que gobiernan lo social se hace imprescindible para Comte.

El positivismo Comtiano percibía la unidad de lo humano y lo social como un todo. Para ello y desde la ley de los tres estadios (lógico, teleológico y positivo) evidenció un tránsito del análisis a la síntesis, lo que implicaría la prioridad del todo sobre el elemento como lo advierten argumentos como el siguiente:

Al establecer la prioridad de la síntesis sobre el análisis, estaba obligado a concluir que la ciencia social que pretendía fundar tenía como objeto la historia de la especie humana; y dado el carácter unitario que le había atribuido, esta historia era imprescindible para entender tanto las funciones particulares del todo social como un momento dado del devenir (Aron, 2004: 72).

Los tres estadios comtianos “remite a tres momentos evolutivos del acceso cognitivo al mundo, que no pueden ser comprendidos si se parte del individuo” (Galindo, 2008: 25). Comprender las características de un fenómeno social se torna imposible, sino se integra el todo social. Por ejemplo, para comprender la dinámica del Estado en la sociedad solo es posible si se considera a dicha sociedad en su conjunto.

Se puede percatar en Comte un primer intento de extraerse del argumento filosófico y desde el plano de lo inminentemente social, explicar los límites y la relación entre la estructura social y su conocimiento para reproducir la evolución social.

Herbert Spencer de su lado, reaccionaria a la perspectiva maquinal, resaltando el aspecto biológico de lo social. En esta línea el organicismo emerge frente al mecanicismo en el siglo XIX, sentando sus bases desde la biología evolutiva (Ivarola, 2015).

Con el concepto de diferenciación, Spencer (1882) desde la división celular hace un símil para lo social, de tal modo que la diferenciación social era entendida como un proceso con el que un ente se diferenciaba a través de la diversificación

de sus partes, cuyo mutuo relacionamiento conformaba la diferenciación. Lo anterior hace suponer que la sociedad realiza su propia diferenciación y con dicho proceso alcanza una complejidad estructural mayor.

En la línea orgánica de la sociedad, Spencer argumentaría que la evolución atiende las correlaciones de los seres vivos. Más que la lucha por la existencia como dijo Darwin, es la organización del propio ser vivo lo que constituye lo social: “El organismo responde a las contingencias del entorno modificándose, y esas modificaciones, al transmitirse hereditariamente, se acumulan produciendo la evolución del linaje” (Caponi, 2014: 56). A diferencia de Darwin, Spencer trabajaría sobre dos presupuestos: 1) Los seres vivos presenta estructuras adecuadas al entorno y 2) Dichas estructuras están en correspondencia funcional.

Mientras en lo orgánico darwiniano las unidades están al servicio del beneficio del todo, en Spencer las sociedades como un todo existe para el beneficio de los individuos. En esta línea se atisban las raíces de lo que más tarde constituirá el estructural funcionalismo²⁴. Proceso que iría desde la descomposición del todo en unidades mínimas, pasando por la configuración de lo social como un todo, hasta las funciones que se deben llevar a cabo para la continuidad de la estructura social, momentos que marcarían el camino hacia la función, dinámica que se indica en la siguiente tabla:

Tabla 7
Premisas de una Sociedad Funcional Desde Spencer

Noción Mecanicista	Noción Organicista	Noción del todo	Noción Funcional
El método científico en su expresión positivista	Evolución de las sociedades primitivas a las sociedades complejas	Las partes o componentes están interrelacionados y la resultante de esta interacción explica la existencia de cada componente y la del propio sistema social	Indica el papel que desempeña cada institución o fenómeno en la continuidad de la estructura social

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2016)

²⁴El pensamiento parsoniano es catalogado por algunos (Rocher, 1974) como evolucionista (por conservar la línea *Spenceriana* de la evolución como producto de la transición de unidades simples, a unidades complejas altamente diferenciadas), lo que lo llevó a su propuesta neoconservadora de proponer la sociedad norteamericana como la forma social más acabada, precisamente por su alto grado de diferenciación.

La concepción comtiana “el todo sobre el elemento”, y la versión Spenceriana “de los seres vivos compuestos de estructuras en correspondencia funcional”, incorporaría nuevas categorías de análisis al concepto de sistema, ahora todo ser organizado, conforma un sistema único y cerrado, en el cual se da una correspondencia de sus partes para producir una acción recíproca que posibilita el mantenimiento estructural del sistema.

En el pensamiento de Emile Durkheim coexiste la transición entre lo mecánico y lo orgánico. Estocando se le vincula “a la corriente del pensamiento positivista que procede de Comte, el libro de Durkheim expresa muchos de sus rasgos característicos” (Merton, 1934: 319). En su obra “La división del trabajo social” el autor deja en evidencia la anterior transición, cuya evolución empezó en las sociedades antiguas, y su fundamento lo constituyó la unidad y la cohesión social. Esto luego daría paso a las sociedades modernas, donde a la vez que se producía una cohesión a partir del trabajo, se experimentaba una fractura del orden social; para terminar en la disolución del todo, en partes con escasa cohesión característica de lo posmoderno. El tránsito de la “solidaridad mecánica” a la “solidaridad orgánica”, es un trasegar de lo social por la triada (totalidad, totalidad-parte, y parte) con lo que se empezaba dar cuenta de una sociedad compleja, aspectos que se resumen en la siguiente tabla:

Tabla 8
Constitución de una Sociedad Compleja Según Durkheim

Pre modernidad	Modernidad	Posmodernidad
Cohesión social	Cohesión fragmentación	- Fragmentación
Totalidad	Totalidad - parte	Parte

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2016)

Las sociedades tradicionales o pre-modernas, hacen referencia al contexto socio-histórico como aquel donde se compartía un sistema de creencias que las unía, las hacia un todo que las cohesionaba, las hacia semejantes, donde imperaba la solidaridad. Es la solidaridad mecánica, un acontecer armónico y

dinámico que se interrumpe y se restablece permanentemente y donde la conciencia individual aun no existía.

Con la modernidad se da inicio a las grandes ciudades y a todo un proceso de “modernización”, llevado a cabo a través de una racionalidad instrumental que permitió el desarrollo técnico y tecnológico, lo que se constituyó en determinantes de la división del trabajo y el relegamiento de la totalidad social de las comunidades pre modernas.

En el seno de lo moderno, la solidaridad orgánica da inicio a un proceso de individualización, de fragmentación social, donde paradójicamente se permanece unido gracias a la división del trabajo. Es la continua interacción entre el todo y la “parte”, aquella que resultó del proceso de fragmentación moderna, sobre la cual la totalidad se recompone permanentemente. La cohesión interna de lo individual es el resultado de un efecto complementario funcional basado en la solidaridad (Durkheim, 1995) y de nuevas representaciones.

Este recorrido por el pensamiento durkheniano da cuenta de su propia síntesis que va desde “la división del trabajo social” (Durkheim, 1995) hasta “las formas elementales de la vida religiosa” (Durkheim, 1982), las cuales brindan vastas posibilidades reflexivas que transitan desde la anterior concepción todo/parte, hasta la triada todo/todo-parte/parte, desde donde Durkheim sugiere unas categorías de análisis más complejas, ya que lo llevado a cabo en cada uno de los elementos de la triada están constituidos de acciones parciales que conllevan a la acción total del sistema del cual hacen parte.

Más importante aún que lo anterior, es toda una actitud metodológica para comprender los hechos y fenómenos sociales, partiendo de la observación de los mismos desde afuera. Toda una vía que permite observar la causa del fenómeno y luego la función que cumple de manera objetiva, no tanto para describirlos o descifrar su contenido ontológico, sino para asir las regularidades empíricas del funcionamiento de las instituciones y del sistema.

El significado clásico de funcionalismo se rastrea en su obra “De la división social del trabajo” de Emile Durkheim (1995), para quien el mayor interrogante que hay que resolver es averiguar a qué necesidades del organismo (social)

corresponde cada función. En esta dirección el autor hace mención “a las necesidades generales del organismo social” (1995: 152). De argumentos como este se puede inferir una unidad funcional, lo que se puede traducir como el pensador trata la sociedad como un todo compuesto de diferentes partes, cuya existencia depende de la correlación funcional con las necesidades del organismo social pensado como totalidad.

Es por ello que su obra intenta demostrar la función integradora de la división social del trabajo, que antes se lograba por la coordinación entre la conciencia individual y la colectiva. Con la modernidad se produce una gran diferenciación entre estas dos conciencias, entonces el autor le apuesta a otras formas de integración como lo fueron la solidaridad mecánica y orgánica antes esbozadas.

Giro Epistemológico: El Todo del Sistema

Con anterioridad a Comte, Spencer y Durkheim, ya se empezaba a presagiar un concepto del “todo” diferente al asumido por estos pensadores. Con Kant se produce un “giro epistemológico” al enunciar que antes que los objetos gobiernen el entendimiento, son los objetos del mundo los que se someten a las leyes de conocimiento impuestas por el entendimiento, de tal manera que el sistema es un todo en tanto unidad del conocimiento. Es la razón humana la que transforma en sistema los agregados del conocimiento, considera los conocimientos como si pertenecieran a un posible sistema, es decir, la razón es arquitectónica por naturaleza (Kant, 2007)

En Kant la concepción del todo deviene de la razón, lo que supone “una idea, a saber, la [idea] de la forma de un todo del conocimiento [un todo] que precede al conocimiento determinado de las partes, y que contiene las condiciones para asignarle a priori a cada parte su lugar y su relación con las restantes” (Kant, 2007: 687- Corchetes del autor). Sin embargo esta idea significa concepto de un objeto, en tanto concepto de una unidad completa de dichos conceptos.

En este sentido, el concepto no solo es determinante del contenido, sino que determina la ubicación de las partes de manera recíproca. De esta forma se sigue la consecución de una unidad organizada que crece desde sí misma y no a partir de agregaciones. Esta es pues la visión que sobre el sistema desarrolla el idealismo subjetivo kantiano.

George Hegel, heredero del pensamiento precedente pero desde la orilla del idealismo objetivo, se convertirá en el inspirador en gran medida, del concepto contemporáneo de sistema, una forma de aprehender el todo en su totalidad. Cuando el gran pensador en su obra expuso “que en ningún lugar, ni en el cielo ni en la tierra, hay algo que no contenga en sí ambos, el ser y la nada” (Hegel, 1982: 41), lo que refiere es una dialéctica que implica una unidad de contrarios que no es posible separarlos para comprenderla.

La sociedad actual es un complejo de relaciones en unidad y contradicción puestas permanentemente en totalidad. El pensamiento Hegeliano remite a la unidad de la realidad y el pensar, toda una fusión ontológica que posibilita pensar el sistema como totalidad, pero visto como aquello que es mucho más que las partes, es decir, “para comprender el cerebro y sus partes deben tenerse en cuenta tanto sus relaciones con su entorno como las relaciones de sus partes con las otras partes y con la totalidad” (Sepúlveda, 2004: 22). No tiene sentido dividir una totalidad en sus componentes para estudiarlo, de esta manera no se podrá comprender. Es solo en su unidad y contradicción donde se encuentra la fuerza del sistema.

Sobre la Teoría General de Sistemas

El mecanicismo se constituyó en la posibilidad de conocer la realidad, descomponiéndola en sus partes más mínimas, para luego reunir las, ensamblarlas y a partir de allí explicar cómo funciona, suponiendo de antemano, que la realidad es externa al observador para lograr el conocimiento objetivo. El mundo se convertiría así, en una impresión fiel de la realidad y justamente esto es lo que empieza a cambiarse.

Mucho de lo formulado alrededor del concepto se había originado en el ámbito del mecanicismo propio de las ciencias de la naturaleza, el cual “ha insistido hasta la fecha en descomponer los aconteceres en cadenas causales lineales, en concebir el mundo como resultado de acontecimientos casuales” (Bertalanffy, 1989:160). Se inicia así el propósito de revertir las intenciones del mecanicismo y su orientación analítica

En el cambio del pensamiento mecanicista al pensamiento sistémico, la relación entre las partes y el todo queda invertida. La ciencia cartesiana creía que en todo sistema complejo el comportamiento del conjunto podía ser analizado en términos de las propiedades de sus partes. La ciencia sistémica demuestra que los sistemas vivos no pueden ser comprendidos desde el análisis. Las propiedades de las partes no son propiedades intrínsecas y sólo pueden entenderse desde el contexto del todo mayor (Capra, 1998: 57).

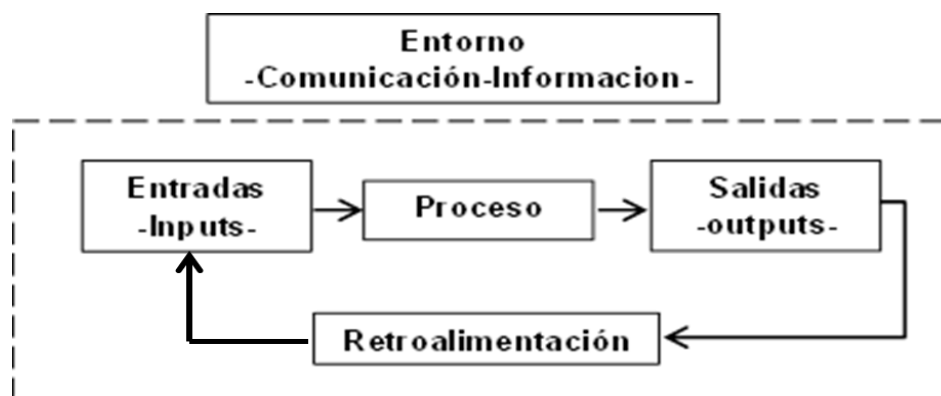
Se recrea de esta manera, una complejidad organizada donde “existen fenómenos que solo pueden ser explicados tomado en cuenta el todo que los comprende y del que forman parte a través de su interacción” (Johansen, 2006:18) y para lograrlo, el sistema en la órbita de la Teoría General de Sistemas –TGS-, ha centrado la atención en la noción del todo, de totalidad, estructura, funciones y finalidad.

La virtud de un sistema pensado de esta forma, se relaciona con la interdependencia de estas partes. El orden y unidad que se deriva de esta interdependencia (funcional), pero sobre todo de la relación de entrada/salida entre sistema y el entorno. Desde estas condiciones y a la luz de la TGS, se define al sistema toda una forma sistemática de aproximar, representar la realidad y de facilitar el trabajo transdisciplinario.

En la TGS, los conceptos equifinalidad, sinergia y retroalimentación fueron fundamentales para un posterior desarrollo del constructivismo operativo luhmanniano. *Equifinalidad* es el mantenimiento del equilibrio de un sistema y se conserva cuando las condiciones finales de salida, están determinadas por las condiciones iniciales de entrada. La *sinergia* hace mención a la tendencia de los organismos al desorden, pero es desde este estado que los organismos desarrollan estados de orden y organización. Por último la *retroalimentación* es el

principio mediante el cual las entradas a un sistema, luego se traducen en salidas y estas a su vez se convierten en nuevas entradas en un continuo ciclo, principios que quedan representados en una figura como la siguiente:

Figura 1



Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2016)

Desde la TGS, se inicia el acercamiento entre ciencias dispares como las naturales y la sociales, además provoque enfoques como el de la información (C. Shannon y W. Weaver), el de la dinámica de sistemas (J. Forrester) y el de la cibernética (N. Wiener), empezaran a configurar nuevas formas sistémicas del mundo. Precisamente "Wiener llevó los conceptos de cibernética, retroalimentación e información mucho más allá de los campos de la tecnología, y los generalizó en los dominios biológico y social" (Bertalanffy, 1989:14).

De esta manera, la cibernética de primer orden y de la mano de la TGS, se identifica con "el arte de gobernar" (Maturana y Varela, 2003: XX), el control de la tecnología, la naturaleza y el ámbito de lo social, organizado desde conceptos como los de información, retroalimentación y autorregulación (Bertalanffy, 1989).

Con esta cibernética se hace manifiesta una manera de entender los sistemas complejos. Estos están conformados por muchos componentes y muchas relaciones, de allí que la mayor parte de tratadistas de la segunda mitad del siglo XX, se esfuercen en el estudio de las diferentes clases de sistemas, haciéndolo desde el conocimiento de sus partes e interrelaciones.

De los sistemas observados, planteados por la cibernética de primer orden, se pasa a sistemas observadores de la cibernética de segundo orden. En esta cibernética de segundo orden, la objetividad propia del mecanicismo, es reemplazada por aquella donde el objeto se define en relación con el sujeto, haciendo que la cibernética volviera sobre si misma usando sus propios conceptos para observar sus observadores y la relación de estos sobre el entorno. Así, la actividad del sistema y del observador son pensados como procesos coexistentes

Al estudio de los sistemas supuestamente "independientes" de nuestra actividad cognoscitiva (de observación) se le llamó cibernética de primer orden, o cibernética de los sistemas observados, puesto que el observador se supone marginado de tal sistema; al estudio de los sistemas en los cuales nuestra propia actividad descriptiva es parte constitutiva de los mismos se le llamó cibernética de segundo orden, o cibernética de los sistemas observadores (Maturana y Varela, 2003: XX).

El nuevo panorama sistémico que surgía, es expresado por López (2001) bajo la forma de tres paradigmas: El cibernético, el perspectivista y el holista-fenomenológico. El paradigma cibernético observa, en organismos vivos y máquinas, sistemas de control y autocontrol en la cual se conservan las premisas del mecanicismo: una realidad independiente del observador, es decir, un mundo conformado por sistemas y estos a su vez contenidos de estructura, que permiten cumplir fines y funciones características fundantes del estructuralismo.

De su lado el paradigma perspectivista desarrolla dos ideas. La primera en la que el mundo se presenta de acuerdo a la perspectiva del observador, esto es, la realidad no es independiente del observador y de su forma de observarla. Muy en la línea de la anterior; la segunda idea la complementa, afirmando que las operaciones de distinción provistas por lenguaje con que se observa al mundo dependen del observador, de tal manera que el observador aporta en la construcción de la realidad. De esta manera, observador y observado se conforman en una relación mutua, argumentos propios de Maturana y Varela.

Frente a la disyuntiva de una realidad independiente del observador y la realidad como construcción, aparece el último paradigma propuesto por López: el holismo-fenomenológico. Este paradigma refiere que las cosas del mundo son, en

la medida que entran en relación con un observador conformando un todo unitario. Para esta perspectiva la realidad no está constituida por las cosas y los objetos del mundo, sino por los sucesos que los fundan en un continuo devenir, indicios de la totalidad sistémica de Luhmann.

La Totalidad del Sistema

La primera ola sistémica planteada por López (2001) como paradigma cibernético, esboza el contenido estructural de los sistemas para hacer representación de los fenómenos, ya que el concepto de estructura se centra en describir la estructura que gobiernan los fenómenos. En oposición, se levanta la idea de función para distinguir las características funcionales que definen la estructura.

Es así como mientras en el siglo XIX se impone el discurso de la estructura²⁵, en la segunda mitad del siglo XX se instala el alegato contra la estructura²⁶. Una tensión que pone en escena la discusión entre quienes argumentan que la estructura determina el accionar humano, y quienes piensan que es la interacción del hombre lo que conforma las estructuras. Posturas éstas que permiten comprender la dialéctica entre estructura/acción.

Con Auguste Comte (2002), ya se había empezado a hablar de “estructura”, cuando planteó la “ley de los tres estados”²⁷. Allí trata de evidenciar la dinámica de la sociedad, que se empieza a vislumbrar a partir de la conexión entre la estructura social y el alcance de conocimientos. De otra parte, con Durkheim (1995), el concepto de estructura emerge cuando el hombre no puede pensar más allá de lo que el encuadre social le defina, es decir, la sociedad²⁸ es el marco sin el cual el pensamiento es posible.

²⁵ Con Auguste Comte, Karl Marx, George Simmel, Emile Durkheim, Talcott Parsons y Claude Levi-Strauss.

²⁶ Con Anthony Giddens, Alain Touraine, Pierre Bourdieu, Michel Foucault, Erving Goffman, Harold Garfinkel y Niklas Luhmann.

²⁷ Estado teológico, estado metafísico y estado científico

²⁸ Muy en una línea kantiana, las categorías del entendimiento, los *a priori* no se encuentran en el sujeto, sino en la sociedad. Es en ésta donde se dan las condiciones de posibilidad del orden social.

La perspectiva estructuralista hace su aparición en el pleno apogeo de la cibernética norteamericana, que con la Teoría General de Sistemas de Bertalanffy (1989) se había puesto como objetivo un programa para la unificación de las ciencias. Como se dijo, la cibernética devenida de la TGS, lo que desarrolla es un cuerpo de conocimientos en torno a los sistemas de comunicación, cuyo centro no son los objetos sino las relaciones dadas al interior del sistema.

De esta manera, la concepción de sistema influencia de manera notable al estructuralismo. Como el mismo Levi-Strauss lo señala

Nos representamos la antropología social no ya sobre el modelo de las ciencias inductivas tal como se las concebía en el siglo XIX, sino más bien a la manera de una sistemática, cuya finalidad es identificar e inventariar tipos, analizar sus partes constitutivas, establecer entre ellos correlaciones. (1995: 29 subrayado del tesista).

La orientación sistémica del estructuralismo de Levi-Strauss es puesta en escena también por Galindo (2008), al reseñarla como una metodología²⁹ para aprehender la realidad social a través de modelos que deben cumplir con unas características epistemológicas: “Una estructura se comporta como un sistema ya que se compone de elementos. El cambio de algunos de estos elementos provoca la transformación del resto” (p. 44)

En la primera mitad del siglo XX, Talcott Parsons (1968) empieza a consolidar una teoría de la acción para explicar lo social, insinúa que la acción opera como un sistema en tanto acto de unidad. Como unidad, el autor hace un análisis del fenómeno de la acción y afirma que en esta asisten un número determinado de componentes: Actor, meta, situación (condiciones-medios) y una regulación (norma los medios). En los años cincuenta, Parsons (1999) deja de observar el sistema como un todo compuesto de partes en interacción, para asimilarlo como un ente compuesto de tres elementos fundamentales: estructura, necesidad y determinación.

Con “estructura” lo que Parsons quiere rescatar es una referencia lo suficientemente estable para el análisis de lo social. Es así como considera que el

²⁹ Análisis estructural que se basa en la observación empírica de las relaciones dadas en la sociedad y desde el cual se construyen modelos para hacer manifiesta la estructura.

todo y las partes deben poseer esta organización estructural. La “necesidad” de su lado, hace referencia a las necesidades que las partes deben satisfacer para garantizar la existencia del todo. Por último, el concepto de “determinación” hace referencia a lo que ocurre en el tiempo con la dinámica interna del sistema, ya que esta se da por seguimiento que este hace a patrones establecidos. Es así como es posible la acción, pensarla sistémicamente, es decir como un fenómeno estructurado que articula las funciones de sus componentes con lo que regula su dinámica interna.

Tanto en el estructuralismo de Claude Lévi-Strauss como en el estructural funcionalismo de Talcott Parsons, el concepto de sistema es central. Para el primero, el concepto de sistema es el que permite la idea de relaciones al interior de la estructura; mientras que para el segundo, se concibe como el conjunto de todas estas relaciones a partir de las cuales se configura la noción de totalidad estructural.

Más allá de las diferencias que en ambas posturas se puedan encontrar, lo que las identifica, además de sus raíces teóricas³⁰, es su concepción de estructura y como ésta determina la acción (al individuo). Esto puede entenderse como una relación del “todo sobre las partes”, en donde lo importante de las partes son sus relaciones y ubicaciones al interior del todo, concepción que hacia el futuro no se hizo extensivo a otras perspectivas.

Niklas Luhmann y la Superación del Estructuralismo

Los acontecimientos sucedidos a partir de los años 60’s³¹, fueron decisivos para el abandono del pensamiento estructural, obligando a la sociología a buscar otras alternativas³². Abordar todas estas posiciones en contra de la estructura,

³⁰ El origen de ambas teorías se introduce en el referente teórico que va desde Kant a Durkheim.

³¹ La consolidación del Estado de Bienestar posterior a la segunda guerra mundial y la afirmación del modelo fordista de producción (impulsado por los métodos tayloristas), produjo crecimiento y prosperidad económica. A pesar de ello, por estos años, los jóvenes de Estados Unidos y Europa, se levantaron en contra del mediocre mundo burgués que se había instalado, propiciando un movimiento contracultural en contravía del *statu quo*.

³² Anthony Giddens, Alain Touraine, Pierre Bourdieu, Michel Foucault, Erving Goffman, Harold Garfinkel, Niklas Luhmann, entre otros.

exceden las pretensiones de la presente tesis, de tal manera que la visión que se desarrollará es la Niklas Luhmann, por considerar que para este pensador tanto el estructuralismo como el estructuralismo funcional, son visiones que deben ser superadas³³.

No obstante lo anterior, es pertinente antes hacer una ubicación contextual de su obra para hacerla comprensible. Esto por el gran significado que el autor le dio al diálogo entre su propuesta y las problemáticas del contexto. No en vano su obra refiere el lazo sistema/entorno, ya que sin entorno el sistema no es posible.

Entorno Personal-Laboral-Académico

Niklas Luhmann nació en Lüneburg, Baja Sajonia (Alemania) en 1927. Su familia no se caracterizó por ser universitaria ni mucho menos académica. Teniendo diecisiete años fue reclutado por ejército nazi durante la segunda guerra mundial y puesto preso por los aliados hasta final de la guerra.

Posterior a la confrontación armada, estudió Derecho en la universidad alemana de Friburgo (entre 1946 y 1953) y posteriormente (1954) se vinculó laboralmente en la administración pública del Ministerio de Cultura de Hannover. Luhmann no se imaginaba por aquel entonces que se dedicaría a la academia y mucho menos a la investigación social.

Solo hasta 1960 decidió aceptar una beca para estudiar sociología en la Universidad de Harvard, donde fue alumno del padre del estructural funcionalismo Talcott Parsons, quien en aquella época estaba en todo su esplendor teórico y de quien recibió una influencia que fue fundamental para su obra. Luego de sus estudios en Harvard (1962), inició labores en el instituto de investigación de la Escuela Superior de Ciencias de la Administración de Spira, Alemania (1962 a 1965).

Finalizando esta década, ocupó el puesto de profesor en la Universidad de Bielefeld (Alemania) donde ofició como profesor hasta el final de sus días (1998) y

³³ “Ser superadas” no significa su negación pero tampoco significa su afirmación, presupuestos contingentes centrales en la teoría luhmanniana. Esta primera observación, decanta cualquier posibilidad de tildarla de posestructuralista y mucho menos estructuralista.

donde gestaría su magna obra. Su reconocimiento no sólo se debe a su obra, sino por los continuos debates que mantuvo con el gran pensador Jürgen Habermas.

Entorno de la Sociología

La sociedad moderna y su emergente complejidad, sorprendió a la disciplina sociológica, ya que esta no pudo ofrecer los rendimientos epistemológicos y metodológicos suficientes para explicar el nuevo orden social. Precisamente, Luhmann se percata de la emergencia de sistemas sociales que empieza a elaborarse al interior de la sociedad a partir de la modernidad.

En Luhmann se deja notar sus reparos a la Ilustración, con ello demuestra el vínculo existente entre su empresa sociológica y contexto, siendo la modernidad para él, un proceso en continua emergencia donde predomina la permanente diferenciación funcional (Luhmann, 2007). Tal evento hizo que la disciplina social se desconectara de otros sistemas³⁴, que la llevó a no dar respuesta a las transformaciones sociales que se dejaron venir.

Sin embargo, tal desconexión funcional y el fracaso del proyecto sociológico para Luhmann se constituyeron en las condiciones de posibilidad, para que la misma sociología se reconectara con otros sistemas y provocara beneficios científicos en el análisis de lo social. Aunque con ello al mismo tiempo se reconociera la imposibilidad de su articulación total.

Propuesta Teórico-Metodológica de Niklas Luhmann

Con el panorama de fondo descrito líneas arriba, se fue concibiendo desde otras orillas nuevos conceptos de estructura. La obra de Niklas Luhmann se constituiría en una “teoría sistémica no estructuralista” (Galindo, 2008: 63), un cuerpo de conocimientos de los sistemas sociales autorreferenciales, que hace de la comunicación/no-comunicación la operación selectiva a través de la cual lo social se constituye. “La comunicación es una síntesis resultante de tres selecciones: información/darla-a-conocer/entenderla” (Luhmann, 2007: 115), pero Luhmann plantea que para lograrlo se debe superar tres improbabilidades: que el

³⁴ La ciencia, la política, el derecho, el arte.

otro entienda, que no se agregue ni quite nada de lo informado y que el otro acepte.

La obra de Niklas Luhmann es muy vasta, al fin y al cabo es el producto de treinta años de trabajo continuo, donde el autor dejó plasmado su proyecto social. Intentar abarcar toda su obra, desborda cualquier pretensión. Sin embargo, la presente tesis desarrollará en un primer momento algunas categorías que en buena medida recogen su legado y que serán de gran utilidad para el desarrollo de este trabajo de investigación, tales como: autoimplicación, autopoiesis, complejidad, diferenciación funcional, doble contingencia, evolución de los sistemas, significado, sistemismo e interdisciplinariedad. En un segundo momento, se hará un adelanto de su propuesta metodológica, relacionada con el método funcional.

Autoimplicación. Según Niklas Luhmann (2007), el proyecto moderno favoreció una gran variedad de escenarios funcionales: la ciencia, el derecho, la economía, la religión, etc. Ello implicó que los mismos escenarios funcionales se autonomizaran. La consecuencia que se deriva de esta diferenciación funcional, es que cada uno de dichos escenarios funcionales reproduce y desarrolla sus propias estructuras para mantener su identidad y unidad del sistema/entorno

Estas determinaciones conceptuales aclaran en primer lugar el concepto —hoy usado con frecuencia— de clausura operativa (o autorreferencial) del sistema. Con este concepto no se hace referencia a lo que pudiera entenderse como aislamiento causal, ausencia de contacto, apartamiento del sistema (Luhmann, 2007:46).

Este concepto debe entenderse como la posibilidad de producir conocimiento al interior del fenómeno que se investiga, es decir, mientras conoce e investiga al objeto, se transforma lo que se conoce e investiga. La autoimplicación no significa la resolución dicotómica dada entre lo subjetivo y lo objetivo, sino que responde a la pregunta por la unidad del objeto, apuntando por una realidad distinta elaborada desde un fundamento teórico particular de las teorías en presencia. Es decir, “el principio selectivo para la formación del sistema de interacción es entonces la presencia física: el único presupuesto de la

interacción es un cara a cara”(Corsi et al., 1996: 97), una distinción importante para hacer observaciones de interacciones es dada por la distinción presente/ausente.

La autoimplicación refiere también al sujeto, ya que es el sujeto quien piensa y explica al objeto, y al pensarlo y explicarlo lo reconstruye como horizonte de posibilidades. Ello implica retornar al objeto y nuevamente observarlo para volverlo a reconstruir; y por esta vía reconstruirse a sí mismo como sujeto, argumento que queda expresado por Luhmann de la siguiente manera

Tratándose de operaciones cognitivas del observar y del describir, es de suponer que dentro de la tradición se acudirá a la distinción sujeto/objeto. Puede pedirse al sujeto que reflexione esta diferencia en sí mismo y que de esta manera la produzca —y se produzca. El sujeto se determina como sujeto a diferencia del objeto —y esa es precisamente la manera en la cual produce la diferencia con el objeto. Sin embargo, el status del mundo permanece —de esta manera— indeterminado y sobre todo queda sin considerarse la diferencia entre un sujeto y otros sujetos. Ese sujeto no puede ni aparecer en el mundo —ya que eso significaría que el mundo se reflexiona a sí mismo—, ni puede ser un individuo que se distinga de otros individuos. Entonces, tampoco es capaz de participar en la comunicación; y mucho menos un sujeto puede ‘pensar lo mismo’ que otro cuando se supone que se trata de un individuo, ya que solo se puede ser individuo con base en la clausura operativa y en la autorreproducción de sus propias vivencias (2007: 691-692).

Las últimas líneas del párrafo indican un camino que se constituye a partir de rupturas permanentes que buscan desorganizar para reorganizar el pensamiento, cuestión que se hace posible si se duda de lo existente. Lo anterior viene adherido a la necesidad de reordenamientos que se alcanzan con preguntas adecuadas sobre lo que se oculta a la actividad experiencial del sujeto.

El dudar y hacerse preguntas sobre lo aparentemente existente, es lo que para Niklas Luhmann se constituye en una síntesis, que no es otra cosa, que la negación de lo existente en el mundo sensible. Esta visión abre un horizonte de posibilidades para la comprensión de los objetos y que produce en el sujeto desorden para ordenar de manera permanente.

Autopoiesis. El concepto de autopoiesis, deviene de las investigaciones de los profesores Maturana y Varela (2003) desde sus trabajos sobre la biología de la cognición. Para Luhmann “Los sistemas autopoieticos son aquellos que por sí mismos producen no solo sus estructuras, sino también los elementos de los que están constituidos en el entramado de estos mismos elementos” (Luhmann, 2007: 45).

El concepto de autopoiesis se establece como una invención en el campo científico, que trasciende las nociones de auto organización, morfogénesis y retroalimentación propias de la cibernética de segundo orden (Maturana y Varela, 2003). Desde la orientación como organización celular, el concepto arriba a la sociología para ser concebido como sistemas autopoieticos (con clausura operativa) y autorreferentes (los elementos del sistema son unidades de función).

Un sistema se puede concebir como autopoietico o autorreferente, cuando al estar constituidos por elementos, estos autodeterminan una función, adicionalmente las relaciones que entre estos se establece se orientan autoconstitutivamente. De este modo, los sistemas autopoieticos o autorreferenciales siempre operan en relación con el entorno bajo el criterio de autocontacto. Se trata entonces de una operación de carácter autogenerativa, que se basa en la “clausura operativa (o autorreferencial) del sistema” (Luhmann, 2007: 46).

A su vez, clausura operativa “significa que solo los sistemas operativamente clausurados pueden construir una alta complejidad propia la cual puede servir para especificar bajo qué aspectos el sistema reacciona a condiciones del entorno, mientras que en todos los demás aspectos gracias a su autopoiesis puede permitirse indiferencia” (Luhmann, 2007: 47).

Esta clausura operativa no debe entenderse de ninguna manera como cerramiento o aislamiento con respecto al entorno. Al contrario, la autopoiesis no puede realizarse sin entorno, sin el acople estructural con éste, ya que precisamente la complejidad del entorno es la que garantiza la complejidad del sistema.

Sin la diferenciación con respecto al entorno es imposible la autorreferencia, ya que es el concepto de diferenciación la premisa básica, con la cual se lleva a cabo la función de las operaciones autorreferenciales. De tal modo, que con la clausura se preservan los límites y se conserva el sistema mismo.

La diferenciación de sistemas es, simplemente, la repetición de la formación de sistemas dentro de los sistemas. Asimismo, dentro de estos se pueden encontrar diferenciaciones de diferencias adicionales de sistema/entorno. Con ello, el sistema global adquiere la función de «entorno interno» para los sistemas parciales, el cual, sin embargo, es específico para cada uno de ellos. La diferencia de sistema/entorno se verá duplicada: el sistema global se multiplica en una pluralidad de diferencias sistema/entorno. Cada diferencia de sistema parcial/entorno interno se constituye en un sistema global, aunque desde una perspectiva distinta. (Luhmann, 1998-A: 42)

Con Niklas Luhmann se deja explanada una teoría de los sistemas autopoieticos, autorreferenciales, operativamente cerrados y con acople estructural. Debe resaltarse sobre estos marcos conceptuales, los rendimientos que ofrece para investigaciones sobre el concepto de sistema, sistemas parciales u otro tipo de sistemas derivados de estos últimos. Estos conceptos se entienden como una caja de herramientas para desarrollar el concepto de sistema a cualquier nivel que este se piense.

Complejidad. El concepto de complejidad es una herencia llegada desde las matemáticas. La complejidad en Niklas Luhmann es un elemento fundamental, “representa el problema central de la teoría de sistemas” (2007: 100). Para dicho autor, complejidad será cuando de un conjunto de elementos, se hace imposible establecer una a una las relaciones que se dan entre estos, establecerlas no está al alcance de cualquier sistema. Sin embargo debe representarse su unidad a través de selecciones, “en resumen, la forma de la complejidad es entonces la necesidad de mantener una relación sólo selectiva entre los elementos” (Luhmann, 2007:103).

Como puede observarse, lo complejo remite a la selección y de allí a lo contingente. Esto significa que entre más complejo se hace un sistema, más oportunidad existe de analizar el mundo tal como es, remitiendo la relación

sistema-mundo a la dimensión de lo posible. En esta dirección, la complejidad será relacional, en el sentido de que se hace mayor en la medida que aumenta la selectividad de las relaciones.

Se puede notar lo fundamental que para desarrollar el concepto de complejidad, son los conceptos de elemento y relación:

La respuesta que ordinariamente se ofrece consiste en descomponer la complejidad mediante los conceptos elemento/relación, es decir, mediante una distinción ulterior. Una unidad es compleja en la medida en que posee varios elementos y los une mediante relaciones varias. Esto puede completarse si no solo se cuantifican los elementos sino además se consideran las diversidades cualitativas (Luhmann, 2007:102).

En este sentido se establece una distinción entre elemento y relación, cuestión que hace distinguir su diferencia. Precisamente de esta diferenciación se empieza a fundar la complejidad, ya que paralelamente se tiene que pensar en la unidad de la diferencia como algo constitutivo. Es decir, no puede haber elementos que no estén vinculados relacionalmente, como tampoco puede haber relaciones que contengan elementos. Por eso es que de manera compleja, la diferencia se constituye en una unidad, que solo produce efectos en su condición de diferente.

Estos conceptos vienen emparentados con la selección, esta permite hacer surgir nuevas funciones y estructuras que reducen la complejidad pero que a la vez genera nuevos cambios para un sistema, es decir, crea nueva complejidad. Complejidad será ante todo selección y diferenciación, o dicho de otra forma, la selección y la diferenciación es la dinámica de la complejidad, de tal suerte “que la complejidad del sistema aumente al aumentar la diferenciación o el cambio de formas de la diferenciación” (Luhmann, 1998-A: 44).

La complejidad no se refiere únicamente a sistemas, también hace referencia a la complejidad del mundo. “No debe tratarse necesariamente de sistemas. También el mundo es complejo” (Luhmann, 2007:103). De allí que para el autor sea fundamental la relación entorno-mundo, en tanto que el mundo es demasiado complejo para el sistema, se hace necesario diferenciarse de éste y efectuar sus propias selecciones que posibiliten su autoconservación.

En lo que se esfuerza Luhmann es en reducir la complejidad, pero en dicho intento, logra paradójicamente que la complejidad se haga más compleja y se constituya en elemento fundamental de sus propias observaciones, es decir complejiza su propia elaboración teórica. De lo anterior se desprende que toda nueva información que surja como producto de la observación de la realidad, no es un saber terminado, es un conocimiento provisional que hace que se dinamice la funcionalidad y evolución de un sistema, de tal modo, se enriquecen los análisis teóricos de carácter sistémico en la perspectiva de la agregación.

Diferenciación Funcional. Con la diferenciación funcional, Luhmann (2007) pretende tomar distancia con las nociones de progreso de la sociedad, prefiriendo a través de este concepto realizar un análisis estructural del cambio social en la modernidad, argumentando que este análisis empieza por definir las formas de diferenciación de los sistemas:

Una forma es una distinción que separa dos ámbitos. El concepto mismo de sistema señala la distinción sistema/entorno. Hablamos de forma-de-Diferenciación, cuando se trata de cómo se coordina en un sistema-total la relación de los sistemas-parciales entre sí. Entonces primero debemos distinguir de nuevo las relaciones sistema/entorno de las relaciones sistema-a-sistema. (p., 482).

En la teoría de los sistemas sociales, el autor argumenta que una característica de la modernidad es la diferenciación funcional, “al amparo del principio de diferenciación, la sociedad moderna pudo admirarse y criticarse” (Luhmann, 2007: 472). Pero antes de esta, se habían dado otras formas de diferenciación como la segmentación, centro/periferia y estratificación; en su obra así define estas formas de diferenciación preliminar:

1. Diferenciación segmentaria, 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.
2. Diferenciación según centro y periferia: 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. El caso no se realiza totalmente aunque si en cierta medida se prepara cuando dentro de una estructura tribal se dan centros que solo

pueden ser ocupados por familias distinguidas como en el caso de los “strongholds” de los clanes escoceses.

3. Diferenciación estratificada, caracterizada por la desigualdad de rango de los sistemas parciales. Esta forma también tiene su estructura fundamental en una distinción de pares, i.e., la distinción entre nobleza y pueblo común. Sin embargo, puesta en esta forma sería relativamente inestable porque se la invertiría con facilidad.³¹ Las jerarquías estables como el sistema indio de castas o el orden estamental del tardo Medioevo forman, aunque sea de manera artificial, por lo menos tres planos para producir la impresión de estabilidad. (Luhmann, 2007:485-486)

Como se acotó, una sociedad funcionalmente diferenciada es la forma de diferenciación que asume la sociedad moderna. Con esta, la sociedad se torna compleja al constituirse en una compleja red de problemas, que conlleva a que la sociedad se diferencie y empiece a constituir un conjunto de sistemas funcionales: el sistema ciencia, el sistema político, el sistema económico, el sistema jurídico, entre otros. Así, cada sistema funcional empieza a autonomizarse para resolver los problemas de cada ámbito de forma operativamente clausurada. En este sentido, el autor define esta nueva forma de diferenciación de la siguiente manera:

4. Diferenciación funcional, caracterizada tanto por la desigualdad como por la igualdad de los sistemas parciales. Los sistemas de funciones son iguales en su desigualdad. De aquí su renuncia a asumir cualquier prioridad de la sociedad total en sus relaciones reciprocas. Aquí ni existe una desigualdad única (como en el caso centro/periferia), ni una forma de la sociedad total para relacionar transitivamente todas las desigualdades, evitando relaciones hacia atrás circulares. Precisamente estas relaciones son ahora completamente típicas y normales. (Luhmann, 2007:486)

Un asunto que es paradójico en la diferenciación funcional de la sociedad moderna, es el relacionado con la desigualdad de los sistemas funcionales (o sistemas parciales), pero es en dicha desigualdad que estos se hacen iguales. Así las cosas, “el tratamiento de la desigualdad en la sociedad moderna reside en consideraciones sistémicas relativas a los propios sistemas funcionales, los cuales combinan la desigualdad de sus funciones con su igualdad como sistemas funcionales irremplazables en su función” (Cadenas, 2012: 56-57).

Un aspecto bien importante cuando de iniciar la observación de primer orden se trata, es el referido a las posibilidades de observación existentes para

observar sistemas funcionales o parciales. Al respecto Luhmann argumenta lo siguiente:

Otra pregunta es: ¿qué posibilidades de observación de los sistemas se ofrecen cuando se llega a la formación de sistemas parciales? Por motivos puramente lógicos se dan tres posibilidades, a saber: 1) La observación del sistema total al que pertenece el sistema parcial. 2) La observación de otros sistemas parciales en el entorno interno del sistema de la sociedad o de otros sistemas en el entorno externo. 3) La observación del sistema parcial a través de sí mismo, autoobservación. Para distinguir estas distintas referencias de sistema llamamos función a la observación del sistema total, prestación a la observación de otros sistemas y reflexión a la observación del propio sistema. Estas distinciones tienen un significado práctico considerable para la orientación. Si no se mantienen separadas, se incurre en confusiones semánticas de gran importancia. (Luhmann, 2007: 600).

De esta forma, cada sistema parcial cumple una función específica (solución/problema) dentro del sistema total, en su operar excluye comunicaciones que le sean propias de cada sistema parcial. Precisamente, al referir comunicación, estas no se extraen de una disposición binaria que bajo la forma de código, haciendo probable la improbabilidad de la comunicación.

Doble Contingencia. En el capítulo tres de su obra “Sistemas Sociales”, Luhmann aborda el concepto de doble contingencia. En este se observa la influencia de los planteamientos de Talcott Parsons en la configuración del concepto, aceptando de alguna manera el problema de la doble contingencia de este, pero rechazando su solución dentro de una orientación normativa: “por eso es tan importante que el paso del problema de la doble contingencia hacia las ideas acerca de la solución de este problema se lleve a cabo cuidadosamente, y es aquí donde se separa nuestro camino del de Parsons” (Luhmann, 1998-A: 114).

Se advierte, que para la presencia de la doble contingencia, se antepone la presencia de la contingencia, indicando como cada sistema experimenta otros estados

Contingente es aquello que no es ni necesario ni imposible; es decir, aquello que puede ser como es (fue, será), pero que también puede ser de otro modo. El concepto designa, por lo tanto, lo dado (experimentado, esperado, pensado, imaginado) a la luz de un posible

estado diferente; designa objetos en un horizonte de cambios posibles. Presupone el mundo dado, es decir, no designa lo posible en sí, sino aquello que, visto desde la realidad, puede ser de otra manera. En este sentido, se habla actualmente también de los «mundos posibles», del único mundo de vida real. La realidad de este mundo, entonces, se presupone en el concepto de contingencia como primera e insustituible condición de lo que es posible. (Luhmann, 1998-A: 115-116).

De su lado, la doble contingencia se caracteriza porque un sistema distingue en su entorno a otro sistema, al mismo tiempo que este lo experimenta en el suyo. En otras palabras, ambos sistemas perciben que tanto el estado de uno como el del otro, se pueden constituir en otros desde esa misma experiencia, coordinando de esta manera la selección. Así define Luhmann la doble contingencia

La situación básica de la doble contingencia es, entonces, sencilla: dos cajas negras, a causa de quién sabe qué casualidades, entablan relación una con la otra; cada una determina su propia conducta por medio de operaciones autorreferenciales complejas dentro de sus propios límites. Lo que queda a la vista es, por lo tanto, y necesariamente, una reducción. Cada una presupone lo mismo respecto de la otra (Luhmann, 1998-A: 118).

En esta dirección, para que la doble contingencia se dé, debe atender tres condiciones necesarias (Cfr. Luhmann: 1998-A). La primera tiene que ver con que de forma preliminar deben existir dos sistemas que se comportan a partir del proceder del otro, al mismo tiempo surge la imposibilidad de la certeza del comportamiento propio y ajeno, problema con el que debe batallar cada uno desde su autoreferencialidad, que a su vez se convierte en referencia contenida de sentido. La segunda condición, tiene que ver con que la doble contingencia se convierte en un círculo contenido de reflexión, sobre el cual otros sistemas hacen selección, lo que significa como los participantes co-experimentan convergencias sobre las reflexiones con otros sistemas. Finalmente, la tercera condición trata sobre la doble contingencia, lo que significa la aparición de dos entidades que a su vez son autorreferenciales: sentido y selección.

Evolución de los Sistemas. Cuando Niklas Luhmann afirma que la sociedad es producto de la evolución (2007), declara la influencia que Darwin tuvo en parte de

su obra. Justamente, el autor toma de la teoría evolutiva de Darwin, elementos como variación, selección y reestabilización (Luhmann, 2007: 355) y que como el mismo afirma, son elementos de los componentes de la autopoiesis del sistema sociedad. Así conceptúa sobre estos elementos:

- 1) A través de la variación se modifican los elementos del sistema, es decir, las comunicaciones. La variación consiste en una reproducción desviante de elementos por elementos del sistema. En otras palabras, consiste en una comunicación inesperada, sorprendente.
- 2) La selección se refiere a las estructuras del sistema, es decir, a las expectativas que guían a la comunicación. Con base en la comunicación desviante, la selección elige las referencias de sentido que tengan valor de formar estructuras, idóneas para el uso repetido, capaces de construir y condensar expectativas. La selección, luego, desecha, atribuyendo la desviación a las circunstancias, o abandonándolas al olvido, o rechazándolas explícitamente—aquellas novedades que no parecen ser aptas para servir de estructuras o para dar rumbo a la comunicación posterior.
- 3) La reestabilización se refiere al estado del sistema que está evolucionando después de una selección que ha resultado positiva o negativa. Aquí, sobre todo, se trata del sistema mismo de la sociedad en relación con su entorno (Luhmann, 2007: 358).

Estos elementos constituyen partes de un proceso que explican su evolución. En la primera fase la comunicación posee un “efecto sorpresa”, con el que ocasiona diferencia, lo que no significa que sea seleccionada de inmediato, ya que variadas comunicaciones pueden llegar a objetar las actuales. Luhmann lo advierte diciendo que la “variación no significa solo cambio porque eso ya sería evolución, sino elaboración de una variante para una posible selección” (2007:355).

La segunda fase del proceso es la selección, asoma cuando se requiere una comunicación desviante, que está contenida de un valor ofrecido previamente y que puede ser empleado en otras oportunidades de comunicación. Si una selección posterior se diera, la nueva variación depende de las expectativas que guían la comunicación, “selección no indica simplemente el puro hecho de que algo suceda así-y-no-de-otra-manera. El concepto señala selección originada a propósito de una variación que acontece en el sistema” (2007:355).

La tercera fase de un ciclo o proceso social evolutivo, se denomina re-estabilización del ciclo evolutivo. Acontece cuando los elementos seleccionados por la estructura, alcanzan el objetivo de levantar estructuras: “ahora se necesitan tres funciones o mecanismos evolutivos de los cuales variación y selección designan acontecimientos; mientras que la función de reestabilización designa la autoorganización de los sistemas que evolucionan como requisito indispensable para que la variación y la selección sean posibles” (2007:336).

La explicación que hace Luhmann sobre cómo se produce el orden social, se hace novedosa ya que de manera distinta a otras tradiciones, apela a la perspectiva evolutiva. Con los conceptos de variación, selección y reestabilización, Luhmann señala como la vía más adecuada para, en medio de la complejidad, probabilizar estados y estructuras improbables.

El Significado. La propuesta de “sentido” en Luhmann se sitúa críticamente entre los presupuestos fenomenológicos que van de Weber hasta Husserl y Schütz:

De inmediato se piensa aquí en Max Weber y también en Husserl y uniéndolos a los dos, en Alfred Schütz. Aunque el problema del orden social (societal) no solo se relaciona con las condiciones de posibilidad del entender, sino también si no es que ante todo— de la aceptación o el rechazo de lo que se entiende (Luhmann, 2007: 816).

Desde las concepciones weberianas, el sentido siempre estuvo asociado al sujeto. Sin este, es imposible el sentido. Luhmann entraría a revertir esta concepción al reelaborar el concepto desde la complejidad y de la contingencia. Lo anterior lo logra, cuando sugiere que primero se necesita saber cómo se constituye el sentido, para saber cómo es cualquier entidad, “el que las identidades de sentido (objetos empíricos, símbolos, signos, números, frases...) solo puedan producirse recursivamente tiene consecuencias epistemológicas de gran alcance” (Luhmann, 2007: 30).

Por eso es que Luhmann parte del análisis de la función del sentido. Con ello busca demostrar que cuando se cumple dicha función, ello presupone un sistema contenido de sentido, dislocando la concepción de sujeto como el único portador de sentido según la tradición sociológica:

En el contexto de la figura teórica de la autopoiesis, presuponer el sentido de ninguna manera contradice el otro presupuesto según el cual el sentido se produce en la trama de operaciones que siempre presuponen sentido. Por el contrario: la peculiaridad del médium del sentido es un correlato necesario de la clausura operativa de los sistemas con capacidad de distinguir. El sentido se produce exclusivamente como sentido de las operaciones que lo utilizan; se produce por tanto solo en el momento en que las operaciones lo determinan, ni antes ni después. El sentido es entonces un producto de las operaciones que lo usan y no una cualidad del mundo debida a una creación, fundación u origen (Luhmann, 2007: 27-28).

En la obra de Luhmann (2007) se identifican al menos cuatro orientaciones constitutivas del concepto de sentido. La primera sugiere que tanto los sistemas psíquicos como los sociales, son ante todo entidades constitutivas de sentido, desvirtuando a la subjetividad como la única de donde este proviene. La segunda orientación se refiere a que “ahora el mundo puede captarse, en todas las dimensiones del sentido, como el marco (Husserl diría horizonte)” (Luhmann, 2007: 37). Es así, como toda comunicación entre sistemas es ante todo un horizonte de comunicaciones posibles hacia futuro, si bien para la comunicación hay un ahora en cualquier lugar, es en esta actualidad desde donde se da una potencialidad y es desde este vínculo donde el sentido se articula.

En una tercera orientación, Luhmann afirma que el sentido está compuesto de dimensiones, estas dimensiones a su vez la constituyen un par de horizontes: La dimensión social (alter/ego), temporal (antes/después) y la dimensión factual (interior/exterior); al respecto Luhmann dice:

Operar en el modo del sentido significa, pues, que todas las operaciones tienen actualmente lugar en el lado interior de la forma (o no lo tienen); pero para eso, es necesario el otro lado de la forma, el lado precisamente exterior como espacio de otras posibilidades que se amplían hasta lo infinito, si es que estamos hablando de sentido (Luhmann, 2007: 35).

Finalmente, la consideración de esta cuarta orientación, se centra en que en el marco del sentido no hay ‘sin sentido’, lo que significa es que siempre habrá una remisión al sentido, de tal forma que este se hace autorreferente, “en el contexto de la figura teórica de la autopoiesis, presuponer el sentido de ninguna

manera contradice el otro presupuesto según el cual el sentido se produce en la trama de operaciones que siempre presuponen sentido” (Luhmann, 2007: 27).

Sistemismo. El sistemismo intenta superar la concepción de sistema como un conjunto de partes interrelacionadas o interconectadas. Según Luhmann, en su organización interna el sistema es tan complejo que hace difícil interrelacionar a la vez la totalidad de sus elementos y relaciones. Esto lo obliga a hacer diferenciación a sus operaciones, con lo que conserva de un lado su diferencia con respecto al entorno; y de otro lado conservarse como unidad:

Es importante comprender este proceso con la exactitud necesaria. La diferenciación no es descomposición de un “todo” en “partes”, ni en el sentido de descomposición conceptual (divisio) ni en el sentido de división real (partitio). El esquema todo/partes tiene su origen en la tradición vetero europea y si se aplicara aquí no se aprehendería el punto decisivo. Diferenciación Sistemica no significa descomponer el todo en partes ni, en consecuencia—considerado en este nivel—, que este consista solo de partes y de sus “relaciones”. Más bien, cada sistema-parcial reconstruye al sistema total —al que pertenece y co-realiza— a través de una diferencia propia (especifica del sistema-parcial) de sistema/entorno (Luhmann, 2007: 473).

El sistemismo aspira explicar el mundo holísticamente, entendiendo lo holístico como una manifestación que tiene el potencial de desdoblar equivalentes funcionales del conocimiento para explicar los isomorfismos de los fenómenos, una forma de descomplejizarlos. Con el sistemismo no se develan las causas de los fenómenos que permiten la explicación, lo que el sistemismo plantea es la relación entre variadas posibilidades de esquemas causales, las que permiten la explicación.

Con el concepto de sistemismo luhmanniano, se hace referencia a una vía metodológica, que a manera de “síntesis”, pretende articular dimensiones diferentes para constituir una unidad de análisis, es decir la unidad dialéctica del objeto y que es una manera de articular la diferencia. Lo que se pretende finalmente es “el cambio del esquema todo/parte y su desplazamiento al esquema sistema/entorno modifica, por último, el lugar del concepto de “integración”” (Luhmann, 2007: 476).

El objetivo es como cada sistema parcial reconstruye el sistema total a través de la diferenciación sistema/entorno, una perspectiva en esta dirección, supera los supuestos de la sociología tradicional al considerársele una “teoría sistémica no estructuralista” (Galindo, 2008: 63), o enfoque sistémico-fenomenológico (Galindo, 2012), con ello hace un replanteo a lo sistémico que es fundamental. El sistemismo es ante todo, un horizonte teórico que puede asemejarse al horizonte de mundo con que la fenomenología deconstruyó el mundo como lugar (Nassehi, 2011).

Interdisciplinariedad. La tradición epistemológica ha resuelto la distinción clásica entre ciencias de la naturaleza y ciencias sociales de acuerdo a la naturaleza de sus objetos. Con el principio de autoimplicación luhmanniano, son los problemas (solución) que emergen con ocasión de procesos de diferenciación, los que producen rupturas; y no la diferencias entre la naturaleza de los objetos que cada una refiere. Es decir, sus naturalezas se distinguen es por el modo en que cada una resuelve los problemas de la realidad. En esta dirección y para no quedar atrapado en la naturaleza de los objetos, la TGS ofrece elementos que permiten favorecer la diferenciación funcional:

Los recursos teóricos ‘adecuados’ para revolucionar el paradigma de la teoría de la sociedad no los tomaremos de la tradición conceptual de la sociología, sino de fuera. Por eso seguiremos los más recientes adelantos de la teoría de sistemas, y también los que se han producido en el ámbito de otras teorías: cibernética, cognitive sciences, teoría de la comunicación, teoría de la evolución. En cada caso se trata de contextos de discusión interdisciplinaria que en los últimos dos o tres decenios han tenido un proceso de radical transformación, y que no tienen mucho en común con la conceptualización sistémica de los años cincuenta y principios de los sesenta. Se trata de desarrollos intelectuales fascinantes y totalmente novedosos que, por primera vez, permiten escaparse de la contraposición entre ciencias de la naturaleza y ciencias del espíritu (Luhmann, 2007: 40).

La Teoría General de Sistemas (TGS) dota a la Teoría General de Sistemas Sociales (TGSS) de Luhmann de la interdisciplinariedad, cuestión que dobla los

rendimientos reconstructivos de los objetos con base en la teoría. La cuestión es que frente a déficit conceptual de un objeto o disciplina, para su unidad y diferencia, su reconstrucción teórica deberá hacerse teniendo en cuenta el trabajo interdisciplinar.

El Método Funcional

Si bien el método funcional ha estado presente a lo largo proyecto sociológico, es con Durkheim, Parsons y Luhmann que el término logra su madurez. El significado clásico de funcionalismo se rastrea en la obra “De la división social del trabajo” de Emile Durkheim (1995), para quien el mayor interrogante que hay que resolver es averiguar a qué necesidades del organismo (social) corresponde cada función. Esto es, separar el hecho que lo produce de la función que desempeña. En esta dirección, la óptica funcional de Durkheim también implica consideraciones sobre la objetividad del mundo social. Una realidad de carácter objetiva es la función (Durkheim, 1989).

De su lado, Talcott Parsons hace del método funcional de Durkheim una versión más elaborada, al pensar la acción como un todo de carácter sistémico (Parsons, 1999), con lo que el autor refiere las condiciones posibles de su existencia. Pensar sistémicamente la función se sobrepone a comprender el análisis funcional, desde las partes que integran el todo, sino que además de la noción de función como necesidad durkheniano. Parsons incorpora la noción de función como problema.

Con esta decisión, Parsons incorpora en el método funcional no solo la “necesidad” como aquello que se debe satisfacer, sino que también incorpora el elemento “problema”, lo que significa solución a un complejo de problemas que un sistema adopta para garantizar su permanencia (Rocher, 1974).

El Método Funcional de Niklas Luhmann. El método funcional en Luhmann es central, ya que consideraba que este había sido fundamental para la consolidación

del conocimiento sociológico³⁵. De allí que desde los inicios de su obra el concepto se ha encontrado presente de principio a fin. Sin embargo, lo que debía superarse en la tradición era la de considerar a la función como aquello que garantiza la supervivencia social, es decir, el operar de lo social no debe depender del mantenimiento de la supervivencia que garantiza la función (efectos que causan fines).

Antes que necesidad (Durkheim) y supervivencia (Parsons) de lo social, la pregunta que Luhmann se hace es por la función que cada sistema diferenciado cumple en la sociedad. De allí que Luhmann haga claridad entre lo que por función quiere significar. Para ello indica una concepción lógico-matemática, una lógica y otra de carácter sociológica.

Noción Lógico-Matemática. Lo que la versión $y = F(x)$ revela como función, es una relación de carácter constante entre dos o más cantidades variables. El valor “x” será la variable independiente a la que se le asignará un valor arbitrario; de su lado “y” será la variable dependiente la cual posee valor que es modificado por la constante, a la vez que es el valor atribuido a la variable independiente. El valor “F” será la relación constante entre la variable “x” y la variable “y”.

Noción Lógica. La notación lógica $F(x)$ es una función en el orden proposicional. Para expresiones como “x es una tecnología para disminuir la contaminación en Medellín”, aquí “x” será el sujeto (que puede ser auto, nevera, celular...) mientras que “F” es una propiedad atribuida (Tecnología para disminuir contaminación en Medellín). Tanto en la notación lógico/matemática como en la Lógica, su valor positivo o negativo (confirmación/negación) depende del valor que se le asigne a “x”. Estas nociones quedarían consignadas de la siguiente manera:

³⁵Según Luhmann (1996), a lo largo de la tradición sociológica el método funcional obedecía a unos presupuestos causalistas y ontológicos, de allí que elevara sus críticas, al considerarlas un obstáculo epistemológico que se debería superar.

Tabla 9
Concepción Lógico-Matemática y Lógica de Función

Lógica matemática	Lógica
$y = F(x)$	$F(x)$

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017) con base en Galindo (2012)

De lo anterior se infiere el rendimiento científico que ofrece el concepto de variable expresada en los términos “y” y “x”. Lo que se traduce en un concepto lógico de una propiedad representada por “F” que puede tomar distintos valores y que puede ser analizada en relación con un grupo de hechos, individuales fenómenos; como los ejemplos resumidos en la siguiente tabla:

Tabla 10
Ejemplo de Función

Función $y = F(x)$	Función $F(x)$
Siendo “F”= 5 el valor constante de la relación entre “x” / “y”, asignando un valor arbitrario a “x” de 3, el valor de “y” sería de 15. Si nuevamente se asignara un valor arbitrario a “x” de 6, el valor de “y” sería de 30.	Siendo “F”= una propiedad atribuida (tecnología para disminuir contaminación en Medellín), de su lado “x”=auto. “x” será el valor que decide la confirmación/negación de la proposición.

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017) con base en Galindo (2012)

Las versiones formales lógico/matemática y lógica de función, se constituyen en el basamento para que Luhmann designe su concepto: Función (F) será entonces un valor constante, que ahora es propuesto como problema de referencia. Precisamente son los “problemas de referencia” los que permiten el surgimiento de las “contingencias de los fenómenos que contribuyen a la formación de estructuras” (Galindo, 2012: 433). Una perspectiva funcional diferente a la tradicional y que permite una aproximación a la realidad de un sistema³⁶, así lo dejan entrever argumentos como el siguiente:

³⁶ Si bien Durkheim y Parsons de su lado y Luhmann del suyo, tienen como punto de partida los “problemas de referencia, los primeros lo hicieron desde la necesidad y supervivencia para el manteniendo estructural, Luhmann lo haría desde la “contingencia de los fenómenos” para la conformación de estructural.

Si se quisiera controlar la fecundidad de las generalizaciones, habría entonces que construir los conceptos de nivel más general como conceptos problema y no como conceptos característicos. La teoría general de sistemas no fija las características esenciales que se encuentran, sin excepción, en todos los sistemas; más bien formula un lenguaje que introduce problemas y soluciones, el cual, a su vez, hace comprender que pueden existir distintas respuestas funcionalmente equivalentes a problemas determinados (Luhmann, 1998-A: 39).

Función será entonces un marco observacional de soluciones contingentes teniendo por referido un problema de referencia (Luhmann, 2007). Las funciones serán las síntesis de un abanico de posibilidades que garantizan la unidad del sistema, pero para que esto se logre se necesitó de un elemento adicional, “un código de símbolos generalizados que guía la transmisión de selecciones” (Luhmann, 1995: 11).

El Código. Un código es un elemento comunicativo dispuesto binariamente, es decir, una relación compuesta de dos lados que en el contexto de la presente investigación se denominarán coordinadas: Una positiva y otra negativa, desde donde se construye realidad. De tal evento, el código fija dos valores en medio de los cuales fluctúa el sistema, haciendo aparecer su realidad como contingente.

Esta disposición binaria fortalece al sistema, ya que con este se agregan aprendizajes que potencian el lado positivo, pero siempre haciéndolo en relación con su lado negativo, sin el cual no puede hacerse presente. En su operar constante siempre surgirán nuevas opciones para sus valores (Negativo/positivo, verdad/falsedad, orden/desorden, poder/no-poder) que permiten su operar (autopoiesis), valores que deben entenderse en términos de propiedades, posibilidad y apertura. El código es el recurso bajo el cual el sistema logra su diferencia con respecto al entorno y genera su clausura operativa (Luhmann, 2007).

El Funcionalismo como método tiene por objetivo la comprensión y la explicación de ciertas estructuras y constructos sociales, para ello parte de la observación, análisis y estudio de las funciones que realizan determinados constructos al interior de otras estructuras que las contienen. Niklas Luhmann (2006), entiende las estructuras, no como sumatoria de partes, sino como una totalidad sistémica, integrada a su vez por subsistemas que poseen de manera autónoma su propio sistemismo estructural.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO III

JUSTIFICACIÓN METODOLÓGICA

La escisión sujeto objeto dada desde los griegos y resaltada nuevamente de Descartes a Newton, se constituyó en una forma de construcción de conocimiento científico denominado el paradigma científico positivista, cuya característica fundamental es la existencia de una realidad externa y objetiva. Esta concepción fue reafirmada posteriormente en el siglo XX por el positivismo lógico, pero antes, se incluía en el camino el romanticismo alemán (Capra, 1998) y la dimensión subjetiva del siglo XIX y su capacidad de construir la realidad.

Desde entonces, estas han sido las perspectivas que han orientado la forma de comprender y explicar el conocimiento de la realidad, Crotty (1998) los identifica designándolos como Objetivismo, Subjetivismo, agregando uno más: el Construccinismo. Sobre el objetivismo afirma, que desde el punto de vista epistemológico las cosas del mundo existen como entidades independientes a la conciencia y la experiencia, la verdad y su significado reside en los objetos. Es la epistemología característica de enfoques positivistas y metodologías cuantitativas.

Sobre el subjetivismo, Crotty (1998) dice que es una imposición del sujeto sobre el objeto. En esta perspectiva epistemológica, el que crea los significados sobre los objetos del mundo es el sujeto, los cuales son atribuciones derivadas de los arquetipos individuales o colectivos, que el o los sujetos asignan a los objetos en su interacción con estos. Es la epistemología característica de enfoques perspectivistas o subjetivistas y metodologías cualitativas.

De su lado, en el construccionismo según Crotty (1998), sujeto y objeto emergen como socios para la construcción de significados. Es decir, el significado empieza a existir adentro y afuera del mundo, no hay significados sin sujeto y por supuesto sin objetos, “el construccionismo social es a la vez realista y relativista. Decir que la realidad se construye socialmente no significa que no es real” (p., 63).

La perspectiva epistemológica construccionista, será el faro orientador de la presente investigación, que no busca descubrir en el constructo sistema contable

una verdad o significado universal. Lo que buscara es construir y reconstruir su significado, intentando dar sentido mediante un proceso de interacción con los sujetos y los objetos de contexto, que dieron lugar a los paradigmas que elaboraron el constructo sistema contable.

Enfoque Teórico

La primera mitad del siglo XX lo determinan la confluencia de enfoques y matices que aportarían nuevas formas para la aprehensión del mundo, dando cuenta de continuidades y rupturas históricas por las que ha transitado el conocimiento a lo largo de este siglo. Cada uno de los enfoques representa una tendencia no aislada. Al contrario, están conexas al pasado griego, a la modernidad y nuevas prolongaciones presentes y futuras. En la Tabla 11 se deja expresado sintéticamente un recorrido en este sentido.

En el empirismo-realismo, característico del positivismo lógico, están los objetos observables, aquello situados objetivamente en una realidad externa al sujeto. Todo dato deviene de los sentidos de manera inductiva. Solo es científico aquello que es experimentable y dispuesto a los sentidos.

La visión hipotético-deductiva del conocimiento propuesta por el racionalismo-realista, se antepone a la visión objetivista e inductiva del empirismo-realista. Ahora son los objetos calculables, aquellos que pueden ser razonados y representados mediante esquemas lógico-formales y no únicamente experimentables desde los sentidos, supuestos que abren el camino de otras tradiciones donde los componentes sociohistórico de vuelven determinantes en la construcción de conocimiento: Kuhn, Lakatos, Feyerabend y Laudan.

Tabla 11
Perspectivas Epistemológicas Según Padrón

EPISTEMOLOGIA		
ONTOLOGIA		
	EMPIRISMO	RACIONALISMO
	IDEALISMO	IDEALISMO
REALISMO	EMPIRISMO IDEALISMO	RACIONALISMO IDEALISMO
	EMPIRISMO REALISMO	RACIONALISMO REALISMO

Fuente: Elaboración propia con base en Padrón (2007)

Con el racionalismo-idealista se abre camino el mundo de los objetos intuitivos, en donde empieza a primar la comprensión antes que la explicación. A este enfoque lo caracteriza el discurso argumentativo, orientado por una auto-referencialidad de carácter reflexiva en cuyo centro se encuentra el sujeto, lo que la hace subjetiva e idealista.

Por último, el enfoque empirista-idealista que encarna el mundo de los objetos experienciables, aquellos donde los enunciados fenomenológicos se hacen comprobables por vía intersubjetiva, es decir, comprobaciones por vía hermenéutica y no empírica.

El enfoque que la presente investigación adoptará, es el enfoque Racionalista-Idealista. Este enfoque se constituye en un referente desde donde se pretende elaborar, examinar y validar construcciones conceptuales para representar y comprender parcelas del mundo. En esta dirección, los constructos teóricos son resultado de una actividad creativa no un acto de descubrimiento.

De allí que la concepción del sistema contable, en cualquier tiempo y lugar será un constructo producido y validado por la razón, en el que además del ideal de búsqueda conceptual, se hace necesario también su evaluación y reconstrucción permanente. Precisamente, el enfoque Racional-Ideal que enmarca la presente investigación se traduce en una actividad de carácter reflexiva.

A la perspectiva epistemológica construccionista y el enfoque teórico racional/ideal que guiará la investigación, se suman los lineamientos teóricos y metodológicos de Niklas Luhmann para ampliar las pretensiones de construcción racional de la realidad del sistema contable. Es así, como se desplaza el afán por conocer el mundo de los objetos, por las condiciones que hacen posible su observación y que tienen que ver con el establecimiento y construcción de un orden y organización de una realidad.

En esta dirección, lo propuesto por Luhmann es coincidente con el construccionismo, para quien la realidad no deja de existir, solo hay un mundo real que permanece desconocido el cual hay que emerger, percibir, ordenar y clasificar a través de procesos reflexivos. Con este acervo epistemológico y teórico, es que la presente investigación sale al encuentro de su objeto de conocimiento, para ordenar, clasificar y emerger la realidad que permanece oculta en los objetos de conocimiento, mediante la observación de observaciones.

Una observación de observaciones, es observar a un observador observando, es crear una diferencia a partir de esquemas de distinción, desde donde selecciona una realidad, pero no como una entidad objetiva y absoluta desde la óptica objeto/sujeto, sino en perspectiva sistema/entorno, disposición binaria contenida de posibilidades, nuevas complejidades y sentidos.

Teorías de Apoyo

Como apoyo operativo de las cuestiones epistemológicas y teóricas de la presente investigación, se acudirá a otras teorías que servirán de soporte para organizar las propiedades y características del conocimiento teórico y empírico. Además de respaldar la operatividad de la investigación, permiten establecer límites en la reconstrucción del constructo sistema contable, estas teorías de apoyo son la evaluación de teorías (metateoría) y la lógica de enunciados.

Evaluación de Teorías. En el análisis y evaluación de los constructos que sobre sistema contable se han elaborado, se caminará bajo la orientación de Padrón (2004). Para este autor, una teoría posibilita pasar del mundo concreto a la

construcción de esquemas conceptuales que de manera general hagan abstracción de este y lo representen. Precisamente, una teoría tiene la virtud de la abstracción lo que la posibilita para que sea lo suficientemente abarcadora y permite la predicción. De allí que exista una relación equilibrada del tipo T_1 (T_2 , T_3 , $T_4 \dots T_n$), donde siempre habrá una teoría T_1 más adecuada y abarcadora que otras teorías.

La abstracción entonces, es lograda en la medida que se establezcan relaciones lógicas. Determinar los objetos del mundo y categorizarlos por grupos a los que pertenece, se constituyen en una actividad primaria de abstracción, que debe conducir al establecimiento de propiedades que indiquen cómo funcionan las relaciones entre los objetos del mundo, así, mientras las cosas del mundo existen, la propiedades atribuidas son condiciones realizadas por la mente humana; propiedades de toda teoría.

De lo anterior se infiere dos situaciones, un asunto es la teoría en el plano representacional y abstracto y otro son los objetos del mundo que son explicados por la teoría, de allí surge la importancia de evaluar si la interpretación que esta hace, opera acorde a la teoría. En el contexto de la presente investigación, evaluar las teorías que sobre sistema contable se han elaborado, significa realizar su examen sobre ellas mismas desde el plano lógico, al margen de la relación que tenga con los hechos que estas representan.

La Teoría y su Estructura. Para evaluar teorías, se deben tener en cuenta al menos aspectos internos (interteóricos) de las teorías tales como como los siguientes: Pragmática, la sintaxis y semántica. La estructura pragmática de una teoría se relaciona con el contexto y el momento en que se halla inmersa, lo que significa que no es propiedad exclusiva de un autor, sino que hacen parte de un programa, de una cultura y de una época.

De su lado, la estructura sintáctica de una teoría hace mención a que una teoría es una parte de un esquema de signos, es decir, parte de una estructura lingüística para lo que hay que tener en cuenta si las teorías son formalizadas,

semiformalizadas y no formalizadas, desde las cuales habrá de hacerse una evaluación diferente.

Por último, la estructura semántica atiende el criterio de verdad y adecuación empírica como dos asuntos fundamentales de la semántica y que relacionan la teoría con los hechos que pertenecen al mundo.

El examen interteórico, llevó a evaluar los rasgos que evidencian cruces entre teorías y que llevan a determinar en qué medida son entre si consistentes (entre los elementos de la teoría y los hechos evitando la contradicción), independientes (sin solapamientos, es decir, la posibilidad de una proposición de ser deducible de otra proposición) y completos (Cualidad de completo de cálculos y formulas lógicas que no admiten ampliaciones). En la misma evaluación interteórica, se abre la posibilidad de establecer relaciones dicotomías que pasan por la no-consistencia, no-independencia y no-completitud que caracteriza dichas relaciones, aspectos que deben de ordenarse en el seno de la investigación.

La Lógica. La lógica es “una ciencia que se ocupa del conocimiento humano en cuanto es argumental, es decir en su función inferencial, mediante la cual discurrimos, combinamos conocimientos, extraemos conclusiones” (García, 2000: 21). Lo que debe primar en la lógica, es la correspondencia entre los sistemas lógicos y los objetos de conocimiento a los cuales se refieren para dotarlos de validez y consistencia.

En definitiva, la lógica estudia la secuencia correcta de un razonamiento y para ello se ha provisto de un conjunto de reglas que orientan dicho análisis como lo son la lógica de enunciados y la lógica de predicados. En los primeros se atiende las relaciones entre enunciados simples y como a partir de estos, se llega a enunciados complejos, con los que se conforman estructuras proposicionales sobre las cuales se puede aproximar la verdad o falsedad. Para ello se provee de los denominados “conectivos lógicos”: “No”, “o”, “y”, “si...entonces”, “si y solo si”.

De otra parte la lógica de predicados con la forma $F(x)$, quiere indicar que el sujeto x posee la propiedad F , aportando a la ciencia es el concepto de variable. Esto significa una propiedad con distintos valores y que se analiza por su relación con el sujeto de las proposiciones o enunciados. A lo anterior se suman

los cuantificadores universales y existencias que remiten a las formas “para todo” y “para ningún” y “para algún(os)”.

Postura Ontológica

El sistema contable es un constructo social, de allí que la postura ontológica de la presente investigación es idealista. Si bien, supone previamente la existencia de los sistemas, no se reduce a ellos, ya que conociéndolos, la comunidad contable le da forma, así lo advierte Niklas Luhmann de la siguiente manera “Las siguientes reflexiones parten del hecho de que existen sistemas; no inician, por consiguiente, con una duda teórica del conocimiento” (1998-A: 37).

Para Luhmann hay un mundo real que permanece desconocido para el sistema, el cual hay que emerger a través de procesos cognitivos. Es con estos que es posible tratar con la externalidad del mundo, aquello que se halla aún desconocido y que nada tiene que ver con representar dentro del sistema lo que está dado en el entorno (Luhmann, 2007). Para este autor el mundo es como es, pero puede ser de otra forma y puede serlo, porque el observador lo construye.

La concepción de que la verdad solo es posible por una referencia en el mundo externo, o que el mundo es una construcción social, son dos orillas que se han vuelto problemáticas. Sin embargo, para Luhmann el realismo y el constructivismo no son irreconciliables, así lo plantea el autor

La habitualmente tibia respuesta a un problema falsamente planteado reza, entonces, que el constructivismo no funciona sin una ligera mezcla de realismo. Esta controversia es ya fallida por el simple hecho de que ningún constructivista — ni los representantes del programa fuerte de Edimburgo, ni Piaget o von Glaserfeld, ni la teoría evolutiva del conocimiento (sea de procedencia biológica o no), ni la cibernética de segundo orden de Heinz von Foerster— discutiría que las construcciones tienen que ser efectuadas por medio de operaciones reales adaptadas al entorno (Luhmann, 1998-A: 102).

Se puede concluir entonces, que si bien se parte de lo real del sistema mismo, se hace para distinguir lo existente y luego designarlo, es decir, establecer la diferenciación sistema/entorno. El conocimiento se definirá mediante operaciones de observación y de descripción de las observaciones, de tal evento,

la única posibilidad existente es la de construir la realidad y también la de observar cómo los observadores construyen la realidad.

Tipo y Diseño de la Investigación

Si en el nivel epistemológico y teórico se resalta el “para qué” y el “por qué” se está realizando la investigación, en el ámbito de lo metodológico lo que se quiere resaltar es “cómo” se va a desarrollar. Sampieri y otros (2007) señalan que si se concibe adecuadamente el diseño de investigación, los resultados de una investigación tendrán mejores posibilidades de éxito para la generación de conocimiento. En tal sentido el diseño de investigación “es el plan o estrategia que se desarrolla para obtener la información que se requiere en una investigación” (p. 158).

La presente investigación pretende indagar sobre los contenidos teóricos que subyacen en los paradigmas que la comunidad contable ha elaborado sobre el constructo sistema contable. En esta dirección, es de interés recabar la información necesaria sobre las teorías que sustentan cada paradigma, con el fin de conformar un marco conceptual sobre el estado del sistema contable lo suficientemente fiable.

Para ello, el tipo de investigación al que se apelará en la presente investigación con el fin de hacerse a este tipo de información, es la investigación documental con la cual pretende hacerse a fuentes de información primaria. Las fuentes de información primaria hacen referencia a los documentos que registran conocimiento inmediato sobre el objeto de estudio de la investigación: Libros, tesis de maestría y doctorado, artículos de revistas indexadas, monografías y trabajos de investigación tanto textuales como electrónicas.

Supuestos Lógicos de la Investigación

El evento que motivó la presente investigación es el ajuste a la concepción que sobre sistema contable se ha elaborado. A partir de esta base, las acciones metodológicas que se emprendieron para darle solución a la problemática de

investigación se encaminaron a construir una estructura desde la cual se orientó la investigación de acuerdo a los objetivos propuestos que tuvieron la pretensión de resolver las siguientes heurísticas:

1. Si lo propuesto por cada paradigma sobre sistema contable son equivalentes funcionales a un mismo problema conceptual de referencia. Ello supondría un ejercicio de análisis sistémico estructural que busca ubicar elementos conceptuales comunes, desde el análisis al mismo concepto de sistema contable realizado por diversos observadores y que permitan ampliar su constructo.
2. Si lo propuesto por cada paradigma sobre sistema contable hacen referencia a problemas disimiles, por lo tanto no puede pensarse en soluciones equivalentes

De allí, que el punto de partida de la investigación, lo constituyó los paradigmas que del sistema contable se han elaborado, sobre las cuales se pretendió hacer un análisis sistémico estructural desde la perspectiva Luhmanniana con apoyo en criterios lógicos, de lo que se espera una reconstrucción del concepto de sistema contable. Para tal evento se llevó a cabo tres momentos.

En un primer momento se procedió a la agrupación en paradigmas de los enfoques que han tratado de teorizar sobre sistema contable, utilizando como criterios los expresados en la tabla 6 al inicio de esta investigación: Dimensiones ontológica, epistemológica, metodológica y criterios como el de comunidad, consenso, temporalidad, sistema, legitimidad y regulación. Con lo que se permitió alcanzar el primer objetivo específico.

Tabla 12
Criterios de Clasificación de los Paradigmas del Sistema Contable

Criterios	Paradigma 1	Paradigma 2	Paradigma 3	Paradigma 4
Ontológico				
Epistemológico				
Metodológico				

Comunidad
Consenso
Temporalidad
Sistema
Legitimidad
Regulación

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2016)

En un segundo momento, que permitió conseguir el segundo objetivo específico, se procedió a la reconstrucción de los componentes estructurales que constituyen los paradigmas así como su funcionamiento. Para ello el acervo teórico y metodológico de Niklas Luhmann fue el referente. En una primera fase de este momento, presencia/ausencia fue la distinción en forma de coordenadas que guiara la observación de segundo orden de la investigación y que se representó como $y = f(X)$, donde “y” es la presencia definida por los paradigmas; y “f(x)” la ausencia desde donde se inicia la observación de segundo orden.

Siendo “y” la presencia de los paradigmas sobre el constructo sistema contable, se constituye en una operación/observación que se realiza en cada paradigma. Relación con la que se pretende indicar, desde la perspectiva de las comunicaciones que intervienen en cada paradigma, acerca de lo que refieren como sistema contable, constatando en estas la operación indicación/distinción de los procesos estructurales implícitos que debe contener un sistema a la luz de Niklas Luhmann:

- a. La indicación/distinción con la que opera cada paradigma
- b. El código y la función específica de cada uno
- c. Problema de referencia que atiende
- d. Pretensiones de solución
- e. Propuesta de oferta comunicativa

En una segunda fase de este segundo momento, se trató de observar lo no observado con la forma “f(x)”, con la que se niega (ausencia) el operador anterior (y), abriéndose con ello las condiciones de posibilidad de observación de segundo orden, donde se inicia el proceso reestructivo y de tránsito de la coordenada ausencia (negación) a la coordenada presencia (afirmación) propuesta por los

paradigmas. Presencia/ausencia será entonces el operador que guió este segundo momento de la investigación.

De lo que se trata es de evaluar los enunciados de las comunicaciones realizadas en las ofertas comunicativas con las que opera cada paradigma, estableciendo en estas, las relaciones y las estructuras referenciales de estos enunciados. A continuación se establecen los criterios lógicos con los que se abordara dichas relaciones y estructuras.

Hay una función de orden proposicional de la forma $f(x)$, donde “f” es la propiedad o cualidad atribuida del término “x”, puede ocurrir también que haya otro término “y” que asuma dicha cualidad bajo la forma $f(x, y)$. A su vez puede haber otras propiedades o cualidades “g” para un término $g(x)$ o varios términos bajo la forma $g(x, y)$ de las cuales puede establecerse los siguientes tipos de relaciones:

Tabla 13
Relaciones de la Negación $f(x)$

	Relaciones	Relaciones	Conectivas
Negación	no	$x \text{ no } f$	$\neg$
Conjunción	y	$f(x) \text{ y } g(x)$	$\wedge$
Disyunción	o	$f(x) \text{ o } f(y)$	$\vee$
Implicación	Si...entonces	si $f(x)$ entonces $g(x)$	$\rightarrow$
Equivalencia	Si y solo si	$f(x)$ si y solo si $g(y)$	$\leftrightarrow$

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2016) con base en (García, 2000)

Este sistema lógico permitió comprender la estructura interna de los enunciados referidos por los paradigmas sobre sistema contable, así como sus relaciones, vínculos, contradicciones y equivalencias para uno o varios términos. Su aplicabilidad se centra en el concepto de función y que corresponde a la función que se cumple para un determinado término y que puede tener diferentes valores. Este sistema cuenta adicionalmente con dos mecanismos a los que se denominan “cuantificadores”, que son una manera de unir términos con sus predicados, es decir, lo que se dice de ellos, cuya finalidad es obtener proposiciones.

Uno es el cuantificador universal que indica proposiciones universales que es característico de estructuras teóricas y que pueden ser:

Tabla 14
Tipos de Cuantificador Universal

Tipos	Representación
para todo x	$\forall x f(x)$
para ningún x	$\forall x \neg f(x)$

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2016) con base en (García, 2000)

El otro cuantificador es el existencial y que indica proposiciones que describen hechos particulares propios en el plano observacional

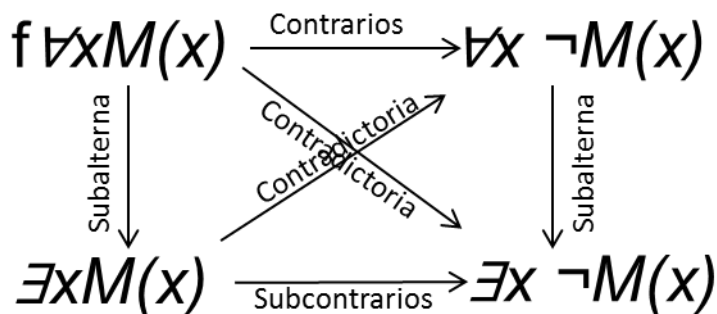
Tabla 15
Tipos de Cuantificador Existencial

Tipos	Representación
para algún x	$\exists x f(x)$
alguno no es x	$\exists x \neg f(x)$

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2016) con base en (García, 2000)

Estos cuantificadores permitieron de forma adicional, una evaluación lógica de las proposiciones contenidas en los paradigmas, proporcionando los elementos necesarios para el análisis estructural de relaciones. Que si bien provienen de sistemas teóricos diferentes como lo son los paradigmas del sistema contable, cumplen funciones que pueden ser comparables y tener significados que se pertenezcan, de los cuales se establecen relaciones que pueden ser: contrarios, contradictorios, subalternados, subcontrarios y que por contraposición e implicación pueden ser equivalencias. La siguiente figura simboliza dichos cuantificadores:

Figura 2
Relaciones Entre Cuantificadores



Fuente: Elaboración propia con base en García Restrepo (2000)

Lo anterior permitió una esquematización de los supuestos sobre los que se construyeron los paradigmas, lo que implicó un proceso de semi-formalización que posibilitó hallar reglas de interpretación y que se mostrarán en el capítulo VI de la presente investigación.

Finalmente y para lograr el tercer y cuarto objetivo específico, se debe entender que la “teoría” como un sistema de enunciados constituidos bajo criterios lógicos con la función de explicar hechos bajo el principio de unidad y universalidad, necesita de ser evaluada para que desde allí se eleve una nueva concepción sistémico estructural del sistema contable.

Para tal evento se apeló en primer lugar, al análisis intrateórico contenido de tres categorías; cognitiva, social y sistémico. Con la cognitiva se anuncia lo sincrónico y con la social y sistémico lo diacrónico de cada paradigma. En segundo lugar, se utilizó el análisis interteórico con lo que se buscó el tipo de relaciones vinculantes entre paradigmas.

La nueva comunicación que de aquí emerja, debe propiciar nueva comunicación, ya que el resultado de la observación de segundo orden realizado por esta investigación, se constituye de manera provisional en una nueva presencia (afirmación) que indicara otras ausencias (negación). Precisamente, es esta provisionalidad la que permite un continuo despliegamiento de la comprensión y entendimiento de la noción de sistema contable, que permanentemente vuelve

sobre sí misma, propiciando su autoconstitución, principios rectores de la teoría luhmanniana. Aquí comenzó el análisis sistémico-constructivista.

Siguiendo a Luhmann (2007), con el primer y segundo objetivo específico se pretende hacer “abstracción de la realidad”, seguidamente con el tercer y cuarto objetivo hacer “realidad de la abstracción”. Es la posibilidad de enlazar abstracción y realidad, evento clave de su teoría social que se logra a partir de dos de sus postulados básicos: Enlace comunicativo y lo social entendido como todas las comunicaciones posibles, aspectos que se evidencian en lo que el autor entiende por comunicación, “la comunicación como síntesis de tres selecciones, como unidad de información, acto de comunicar y acto de entender, entonces la comunicación se realiza cuando y hasta donde se genera la comprensión” (Luhmann, 1998-A: 148).

Sin embargo, dicha síntesis de las tres selecciones, se traduce en un inconveniente en la teoría de Niklas Luhmann por su sesgo operativo. El enlace comunicativo se convierte en un obstáculo de carácter operativo que reduce a un papel secundario elementos de la comunicación como la sintáctica, semántica y la pragmática tan importantes en la comunicación, como los descritos por el autor como enlace comunicativo

De tal evento, el punto ciego, el lado no marcado de Luhmann lo constituyen los eventos no-operativos que como el análisis interteórico y extrateórico hacen parte fundamental de la comunicación y que para dicho autor no poseen capacidad de enlace ni valor operativo. Precisamente los anteriores supuestos lógicos de la presente investigación, pretenden suplir la orientación operativista de la propuesta luhmanniana, al hacer del análisis de los discursos que sobre el constructo sistema contable se han elaborado, la distinción operativo/no-operativo de las propuestas comunicativas sobre sistema contable su equivalente funcional.

Con los momentos anteriormente propuestos, se lograron los objetivos trazados en la presente investigación y por esta vía replantear la perspectiva todo/parte con que ha sido concebido el del sistema contable. Por ello se propone el sistema/entorno como la vía sistemismo-constructivista con la cual es posible

observar la contingencia de los eventos que coadyuvan a la formación del sistema contable y de aquí iniciar replanteos conceptuales.

En esta nueva concepción, antes que dejarle al entorno que le defina sus formas, es el sistema contable el que encuentra en el entorno su problema de referencia y el cual debe reproducir, para reproducirse así mismo.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO IV

PRIMERA UNIDAD DE SENTIDO

PERSPECTIVAS PARADIGMÁTICAS SOBRE EL SISTEMA CONTABLE

Como se planteó en los objetivos y en el procedimiento de investigación, el análisis documental se hace pretendiendo responder a tres fases, en la primera fase se procedió a la agrupación en paradigmas, a los enfoques que han tratado de teorizar sobre sistema contable (capítulo IV). En la segunda fase se buscó la reconstrucción de los componentes estructurales que constituyen los paradigmas así como su operación, teniendo como base el acervo teórico y metodológico de Niklas Luhmann (capítulo V). En la tercera fase se pretendió hacer el análisis sistémico- constructivista del concepto sistema contable (capítulo VI). Los resultados de dichas fases se acopiaron en tres *unidades de sentido*, que emergen en el análisis y comprensión de la información recogida; dichas unidades de sentido recogen todas las emergencias de la investigación y son las siguientes: *Perspectivas paradigmáticas sobre el sistema contable; Fundamentos teóricos y metodológicos de Luhmann que permiten la observación sistémico- constructivista; Análisis sistémico- constructivista del concepto sistema contable*. Por último, se presenta una propuesta sobre la Noción de sistema contable como unidad funcional equivalente, que surge del recorrido analítico que se realizó en la investigación (capítulo VII).

Para poner en evidencia el carácter sistémico, holista y complementario de estas posturas, en este capítulo se trabajó lo concerniente a dar cuenta de los paradigmas que sobre sistema contable ha elaborado la comunidad contable. En esta dirección se seleccionó, sistematizó y esquematizó las diferentes teorías que integran dichos paradigmas. De un lado, se construyeron relaciones de adecuación explicativa entre los paradigmas y sus teorías con los hechos que ellas refieren. De otra parte, se estableció las relaciones entre teorías del mismo

paradigma, así como la relación entre paradigmas diferentes (Cfr. Diez y Moulines, 1997).

Si bien se remite necesariamente a los hechos, de lo que trató esta investigación fue el hacer un trabajo en torno a las teorías y los paradigmas que las contienen. Es decir, lo que se propuso por la vía formal, es aplicar una serie de razonamientos que tienen como objetivo hacerse a información que evidencie el asomo de un paradigma con propiedades emergentes que no se ven en las teorías individualmente consideradas.

De allí que el presente capítulo este dividido en tres momentos. El primer momento tuvo como propósito seleccionar las teorías que hablan sobre el sistema contable, el segundo momento permitió su sistematización para establecer la relación entre el constructo y su correlato, finalmente un tercer momento de esquematización que busco hacerse a una visión general de los paradigmas y su correspondiente esquema teórico. Alcanzados estos tres momentos se resolvió el primer objetivo específico propuesto para la investigación.

En el siguiente cuadro se resumen los momentos y los criterios utilizados en el desarrollo de dichos momentos

Tabla 16
Criterios para la Selección, Sistematización y Esquematización de Teorías y Paradigmas del Sistema Contable

Momentos	Selección	Sistematización	Esquematización
Criterios	Pertinencia	Criterios de correspondencia	Formulación esquemática
		Unidades de análisis	Estructura sintáctica

Fuente: elaboración Propia (Betancur, 2016)

Selección

Como lo ha sugerido en sus trabajos Bunge (1988), la investigación permite hacerse a enunciados observacionales, nuevos datos que adquieren sentido cuando se establecen relaciones con otros datos previamente establecidos, con los cuales es posible hacer hipótesis más generales. Precisamente, es a partir de estas relaciones que se construyen teorías, con las que se sistematiza el conocimiento, se observa y explica parcelas de la realidad.

La teoría para lograr su generalidad, se plantea en términos abstractos para unificar y hacer representación de sus contenidos y emitir reglas para su predicción. Esta parte de la investigación se centró en describir los contenidos de cada paradigma, ya que es sobre éstos que las teorías actúan para racionalizarlos.

Precisamente el criterio utilizado en la selección de teorías que tratan el sistema contable, fue el de pertinencia. Este criterio para la presente investigación adquirió la forma: $H (h_1, h_2, h_3...h_n) \in P (p_1, p_2, p_3,...p_n)$. “H” es el conjunto de hechos presentes en cada paradigma, de su lado “P” significa el conjunto de paradigmas que presentan el concepto de sistema contable. Entre ambos conjuntos existe algún tipo de relación en la cual cada “P” describe y explica cada “H”. Esta fase de selección pretende hacer una descripción de como un elemento de H, pertenece a un elemento de P.

Sistematización

Partiendo del plano descriptivo señalado en la etapa de selección, se pasó al de la explicación en la etapa de sistematización. Como se sugirió en el capítulo III de la presente investigación, una teoría posibilita pasar del mundo concreto a la construcción de esquemas conceptuales, que de manera general hagan abstracción de este y lo representen. La abstracción entonces, es lograda en la medida que se establezcan relaciones lógicas.

Determinar los objetos del mundo y categorizarlos por grupos a los que pertenece, se constituyen en una actividad primaria de abstracción, que debe conducir al establecimiento de propiedades que indiquen cómo funcionan las relaciones entre los objetos del mundo. Mientras las cosas del mundo existen, las propiedades atribuidas son condiciones realizadas por la mente humana, propiedades que son constitutivas de toda teoría.

Se necesitó de un esquema de observación de las diferentes perspectivas que sobre sistema contable se han elaborado. Para ello, se hizo uso de la tabla 12 propuesta en el capítulo III (Criterios de Clasificación de los Paradigmas del

Sistema Contable). Ésta permitió establecer y revelar relaciones complementarias/contradictorias entre los diferentes paradigmas.

Los criterios de esta fase de sistematización fueron: primero, la correspondencia empírica o sector observacional que cada paradigma exhibe, criterio que se expresó con la forma **$H \subset (p_1, p_2, p_3, \dots, p_n)$** . Esta forma debe entenderse como una relación de contenido entre un elemento del conjunto “H” con un elemento del conjunto “P”.

Esquematización

A esta parte final la acompañara una síntesis general de cada paradigma, conceptos claves y la definición que cada paradigma levanta sobre sistema contable. Su formulación esquemática que se presentará al final del capítulo, está dirigida a determinar la formulación concreta de cada paradigma y que podría nombrarse como semiformalización (Bunge, 1988), ya que la representación de la forma esquemática va acompañada de un lenguaje natural que las hace más entendible. Con esta fase queda allanado el camino para establecer su carácter sistémico, su equivalencia y complementariedad.

Luego de hacer referencia a los supuestos teóricos y metodológicos de Luhmann, que se nos ofrecieron como caja de herramientas (Capítulo V), se dio inicio al análisis sistémico-constructivista. Para ello se hizo observación en los planos intrateórico e interteórico de los paradigmas sobre sistema contable. Desde el primero, se asoció a cada paradigma con un orden de realidad y como cada cual da cuenta de dichos constructos. Desde el segundo se estableció relaciones de complementariedad/contradicción entre paradigmas. De lo anterior se pudo derivar la forma: **$p_1 \leftrightarrow p_n$** y que puede interpretarse como un paradigma puede ser equivalente con cualquier paradigma del conjunto P.

De otra parte, se hizo observación de manera particular, de las esferas ontológica y epistemológica de cada paradigma, con el fin de analizar los desplazamientos que se han dado. Para esto se utilizó a siguiente tabla:

Tabla 17

Enfoques de los Paradigmas sobre Sistema Contable

Epistemología Ontología	Objetivo	Subjetivo
	Objetivo/ Subjetivo	Subjetivo / Subjetivo
Subjetivo	Objetivo / Objetivo	Subjetivo / Objetivo
Objetivo	Objetivo / Objetivo	Subjetivo / Objetivo

Fuente: Elaboración propia (Betancur (2017) con base en Padrón (2004)

La orientación ontológica hace mención al tipo de relaciones que se pueden establecer entre los sujetos y el mundo. Indica cómo es que los sujetos confrontan las entidades reales y hablan sobre ellas, elaborando constructos con los que representan sus correlatos. La ontología subjetiva es un tipo de relación que asegura como los objetos del mundo son una idea que procede de la mente, es el sujeto el constituyente de la realidad. De su lado la ontología objetiva afirma que hay una realidad externa y autónoma al sujeto, los objetos del mundo existen independientes de que los sujetos los piensen.

En el orden epistemológico, se da cuenta de la construcción y validación de conocimiento científico. Al igual que la ontología elabora constructos para representar, pero adicionalmente los estudia. La epistemología objetiva señala que el conocimiento proviene de la experiencia y esta se convierte en el escenario donde se pone a prueba aquel, alejándose de certezas y verdades absolutas. De otra parte, la epistemología subjetiva ve en la razón la fuente con la que se produce conocimiento. El conocimiento es una creación humana.

Mientras que con la ontología se revelan las cosas del mundo, del lado de la epistemología se tratan los problemas relacionados con el estudio de la representación de dichos constructos³⁷. Es así como se hizo posible determinar las intersecciones de lo epistemológico y lo ontológico, la cual se representó: **(p1, p2, p3,...pn) $\subset$ D (d1, d2, d3,...dn)**. Dicha forma debe entenderse como una

³⁷Es de resaltar que lo objetivo/subjetivo no debe entenderse de manera estricta como se aplica a las ciencias de la naturaleza, sino para una disciplina muy particular dentro de las ciencias sociales como es la contabilidad, cuyo rasgo fundamental es el estar orientada por objetivos.

relación de contenido, del conjunto “P” en los elementos del conjunto “D” (D son las intersecciones entre lo epistemológico y lo ontológico).

Con el anterior preámbulo e instados en el lado de la “presencia” (afirmación) de la forma presencia/ausencia, se indicó las propuestas comunicativas de cada paradigma. Seguidamente se procedió a dar cuenta del otro lado de la forma, la “ausencia (negación), contradicción que desde el ámbito reflexivo constituye parte del análisis sistémico-constructivista (Capítulo VI). Mirado como horizonte de posibilidades, el análisis reflexivo (sistémico-constructivista) se totaliza con la propuesta sobre una nueva concepción de sistema contable en los actuales momentos de la sociedad contemporánea (Capítulo VII). Los cuatro paradigmas abordados se presentan en la Tabla 18:

www.bdigital.ula.ve

Tabla 18
Cuadro Resumen de los Paradigmas Sobre Sistema Contable

	Definición			Conceptos	
Hipotético/ deductivo	Definición: "Mecanismo para la descripción cuantitativa de los flujos de renta y agregados de la riqueza" (Mattessich, 1972: 449-450). Conceptos clave: Objetivos, usuarios, necesidades de información, toma de decisiones, requisitos, teoría y metodología general de la contabilidad y del sistema contable, axiomatización, lógica deductiva e inductiva, teleológica, fines/medios, hipótesis instrumentales, ciencia empírica y aplicada	Teoría Positiva – Normativa	"Un sistema contable es un conjunto de reglas orientadas a una finalidad concreta. Sistemas, subsistemas e, incluso, subderivaciones de estos últimos constituyen la manera en que se manifiesta y aplica la disciplina" (Tua, 1993: 98).	Deducción, entorno socioeconómico, postulado, normativo, objetivos, características, requisitos, reglas concretas.	
		Teoría Positiva	"Conjunto de principios y prácticas que articula todo suministro de información financiera, cuyas especificaciones, relativas a objetivos, características y requisitos que deben reunir los datos que se publican, se encuentran influenciados por los entornos en los que habitualmente opera y actúa la contabilidad" (Rodríguez, 1993:44)	Teoría positiva, investigación empírica, explicación, predicción, mercado de capitales, costos de agencia, costos de contratación, programa de investigación positiva, teorías fundamentales, hipótesis auxiliares, hipótesis testeables.	
		Perspectiva Teórica Organizacional, Cultural y Conductual	Roberts y Scapens	"Los sistemas no son estructuras, sino que los sistemas tienen estructuras, las cuales se producen y reproducen sólo cuando las personas interactúan unas con otras" (Roberts y Scapens, 1985: 446)	Sistema de rendición de cuentas, dualidad de la estructura, prácticas contables, sistémico, estructura, operación, interacción, temporalidad, distancia, Interacción
			Richard C. Laughlin	"Sistema formal basado en la empresa que se expresa en términos numéricos fundamentalmente acciones financieras del pasado, presente y futuro de este tipo de empresas" (Laughlin, 1984: 8)	Elementos técnicos, raíces culturales, lenguaje, comunicación, teoría crítica, Intersubjetivo, subjetivo, objetivo, cuasi-ignorancia, teoremas críticos, iluminación, estrategia, proceso discursivo, consenso
		Anthony Hopwood	"El sistema contable es un todo complejo de prácticas contables reflejo de coyunturas organizacionales y constitutivo del cambio organizacional, contable y de sí mismo, que propicia el diálogo continuo entre lo posible y lo actual" (Hopwood, 1987)	Sistema contable en uso, cambio contable, cambio organizacional, proceso emergente, prácticas contables, gobierno y control, coexistencia e interdependencia, movimiento, ojo contable, control social, contingencia, posibilidad	
Normativo/ deductivo	R. D. Nair y Werner G. Frank	"Conjunto de principios, normas y prácticas que gobiernan el suministro de información financiera en un momento del tiempo y en un lugar determinado" (Bernau, 1995: 994).		Prácticas contables de medición, divulgación, estudio comparativo, componentes cultural, social, económico, causal, descriptivo, clasificación.	
	Nobes Christopher	"Conjunto de principios y prácticas que articula todo suministro de información financiera, cuyas especificaciones, relativas a objetivos, características y requisitos que deben reunir los datos que se publican, se encuentran influenciadas por los entornos en las que habitualmente opera y actúa la contabilidad" (Rodríguez Lago, 1993: 44)		Análisis, clasificación, interrelación racional, estructura deductiva, criterios a priori, descripción, comparación, características básicas, grupo de sistemas contables, variables financieras, fiscales, profesionales, inflación.	
	Jarne J. José Ignacio	"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: 43)		Agentes internos y externos, subsistemas contables, componente, interrelaciones, "todo", estructura, variable necesidades, función recurrencia, iterativo, integralidad, modelos anglo, continental.	
Neoinstitucional	"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: 140),			Finanzas, institucional, neoinstitucional, corporativo, organización, estatal, interestatal, regulación contable, SEC, IOSCO, FASB, IASB, Norwalk, principios, reglas, inversor, útil, acreedor, aceptación generalizada, principios, gobierno corporativo, stakeholders, shareholders.	
Semántico	"Conjunto de principios, normas y prácticas que gobiernan el suministro de información financiera, en un ámbito espacial y temporal dado" (García, 1995: 55)			Sistema de información, abstracción, modelación, proceso, cido, información, fuente, transmisor, canal, receptor, destinatario, administrativo, gerencial, áreas funcionales, usuario, útil, proceso, tecnología, entrada, procesamiento, salida, retroalimentación.	

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017)

Paradigma Hipotético Deductivo

El presente capítulo se inicia con la propuesta teórica y metodológica de Richard Mattessich, que en términos de pertinencia se constituye en un referente no solo para este paradigma sino el de otros. Es por ello que en la revisión de la obra de este autor, el tesista se extiende más que en otras teorías, intentado de la manera lo más sintética posible, plasmar su propuesta y su relación con el sistema contable. Para ello, se rastrea tres momentos de su obra: uno, sus inicios; dos, la que el autor denominó contabilidad moderna (en los años 70's); y tres, su propuesta Normativo-Condional.

Selección

Los inicios de esta perspectiva se realizaron en torno a la necesidad de una lógica postulacional para la contabilidad. Representantes de este primer impulso fueron Aukrust, Chambers, Ijiri y Moonitz (Mattessich, 1972). Otros trabajos se enfocaron en revisar las incoherencias del cuerpo teórico contable, autores como Paton, Canning y Gilman según Chambers (1980) se dieron a esta tarea. Richard Mattessich también de manera preparatoria en la primera mitad del siglo XX ya mostraba su interés por la integración, claridad y refinamiento conceptual de la contabilidad con la ayuda de otras áreas del conocimiento como la economía, las matemáticas, la teoría general de sistemas, la teoría de la información, entre otras.

En "The constellation of accountancy and economics" (1956) por ejemplo, el autor indica la posibilidad desde la economía, integrar la contabilidad del ingreso nacional y la contabilidad empresarial (Gaffikin, 1988). Con "Towards a general and axiomatic foundation of accountancy-With an introduction to the matrix formulation of accounting systems" (1957), sugiere de manera preliminar la axiomatización de la contabilidad desde el álgebra matricial, proponer una matriz contable que fuera aplicable a todos los sistemas contables.

La axiomatización se traduce en un intento de delimitar y organizar el cuerpo teórico contable, bajo una forma deductiva el conjunto de proposiciones

que la contienen, de tal manera que haya una disposición que supone una distinción entre unas tesis iniciales y otras derivables por implicación lógica y que conforman una estructura de carácter deductivo.

Esta estructura parte de una realidad relacionada con la naturaleza económica y social de la contabilidad Mattessich (1972), la cual de manera deductiva, se derivan unos axiomas (no concebidos para la contabilidad como verdades absolutas, sino como proposiciones reconocidas y temporales no susceptibles de demostración), unos teoremas (son versiones que devienen de los axiomas para clarificarlos), requisitos y definiciones que se constituye en un conjunto de macroreglas que orientan el operar de la teoría, lo anterior queda señalado en la siguiente tabla:

Tabla 19

Trabajos Preliminares Sobre la Axiomatización de la Contabilidad de Richard Mattessich

AXIOMAS	Pluralidad			Doble Efecto			Periodo			
TEOREMAS	Igualdad		Saldo		Continuidad		Corolario/continuidad		Dos estados	
	Pluralidad				Reducción				Consolidación	
REQUISITOS	Entidad		Ligazón		Unidad		Fluctuación de volumen			
	Valuación			Duración			Especificación de estado			
DEFINICIONES	Transacción		Sistema de circulación	Entidad contable	Sistema contable cerrado		Cuenta		Sistema contable abierto	
	Saldar		Balance de comprobación		Estado o relación		Elemento sigma		Elemento delta	Equivalencia de saldos
	Estado sigma	Estado delta	Matrices de cierre			Matriz de apertura		Enlace complementario		

Fuente: Elaboración propia Betancur (2016) con base en Mattessich (1956)

Desde sus inicios y frente a la presencia de múltiples sistemas contables de la época, los trabajos de Richard Mattessich (1956) empiezan a considerar una base común para estos, es así como plantea inicialmente una lógica postulacional que parte de tres axiomas, ocho teoremas, siete requisitos y diecisiete definiciones; que conformaría la taxonomía de la teoría general de la contabilidad.

Los Años Setenta: Momento de Coyuntura y Transición

Pero es a partir de 1970 cuando se intensifica la necesidad de la integración teórica a través de postulados contables. Los años setenta son especiales para el surgimiento del paradigma contable moderno: junto a la dinámica económica en

alza, saberes cercanos a la disciplina contable como las matemáticas, la economía, el desarrollo de las teorías de sistemas, de la información y del acervo desde la filosofía de la ciencia, le imprimen una perspectiva diferente.

En los años setenta, Mattessich advierte sobre la problemática diciendo que “el núcleo del problema podría descansar en la dificultad de formular objetivos específicos bien definidos y equipararlos a un conjunto específico de hipótesis” (Mattessich, 1972: 478-479), como el camino que hay que destrabar para lograr tal unificación. En esta dirección propone la posibilidad de la integración de la contabilidad con una teoría general de la contabilidad, a través de la construcción de una estructura teórica cuyo contraste se hallaría en el sistema contable.

Tabla 20

Axiomatización de la Contabilidad para los Años Setenta

TERMINOS PRIMITIVOS	Número	Valor	Unidad monetaria	Intervalo de tiempo	
	Objetos económicos		Sujetos económicos	Conjunto	Relaciones
SUPUESTOS BASICOS	Atributo	Medida de tiempo	Objetos económicos	Sujetos económicos	
	Entidad económica		Estructura	Principio de input-output	Simetría
	Transacciones económicas		Actividad lineal	Adición de atributos	
SUPUESTOS ESPECIFICOS	Propósitos múltiples		Valoración	Cancelación de deudas	Realización
	Clasificación		Ingreso de datos	Duración	Relevancia
	Asignación		Consolidación		

Fuente: Elaboración propia Betancur (2016) con base en Mattessich (1970, 2002)

Lo que la tabla 20 señala, es que para la construcción de un sistema axiomático de la contabilidad, implica una demarcación entre términos primitivos (axiomas y teoremas) y supuestos (básicos y específicos). Los primeros hacen referencia a una distinción inicial que es complementaria y recíproca entre axiomas y teoremas, tesis primitivas que se instauran como condiciones lógicas necesarias para un sistema deductivo.

De su lado los supuestos, resuelven la dificultad para establecer la relación fines/medios mediante una adecuada conjugación de la uniformidad y la diversidad de lo contable por medio de un marco contenido de dos tipos de premisas: Las suposiciones básicas y las suposiciones específicas, que presentadas a manera de hipótesis, se muestran como las características que debe poseer todo sistema contable (Mattessich, 1972: 484). Son las hipótesis

específicas las que permitirán la adaptación de un sistema contable a una variedad de propósitos particulares.

La teoría general de la contabilidad propuesta por Mattessich, parte de una concepción operativa de la contabilidad que se manifiesta en el sistema contable, el que a su vez es el resultado de necesidades de información. De tal manera que la teoría general de la contabilidad se demuestra, cada vez que un sistema contable específico se pone a prueba, “la comprobación (verificación o refutación) de una teoría general de la contabilidad debe estar invariablemente ligada a las proposiciones empíricas específicas que rigen los sistemas de contabilidad particulares para su uso en la práctica real” (Mattessich, 1972: 485).

Bajo la premisa de que la teoría general de la contabilidad debe descansar en unos objetivos y unos propósitos, es en el sistema contable donde se cumplen dichos objetivos y propósitos. De esta manera, en lo que el autor señala como contabilidad moderna, el sistema contable empieza a constituirse en un concepto fundamental en dichas pretensiones postulacionales de la teoría general de la contabilidad.

Es en el sistema donde se cumple esta lógica. Si hay una ausencia de una orientación con base a objetivos y propósitos, la teoría general de la contabilidad carecerá de significado (Mattessich, 1995a: 259). Esto es lo que Tua denomina “como una metateoría, que proporciona unas bases comunes para los sistemas contables de cualquier clase” (1995: 178).

La Contabilidad como Ciencia Moderna

Para Mattessich (2012), la contabilidad es una ciencia empírica y aplicada. Empírica en razón a que sus enunciados pueden ser contrastados en la experiencia, es decir, en los sistemas contables cuando estos logran o no, los propósitos previstos. Es aplicada porque cada sistema contable demanda hipótesis desde donde se elaboran reglas en función de objetivos.

En contravía de lo anterior, antes de los años setenta los sistemas contables de planificación, de presupuesto, de gestión, financiero, de costos y fiscal entre otros, habían sido pensados para satisfacer leyes comerciales que

fijaban reglas y normas de registro de la información contable, lo que demostraba la situación de fragmentación de la contabilidad como disciplina académica de un lado y su énfasis legalista de otro.

Estas dificultades son a las que alude Mattessich (1972), cuando habla de contabilidad tradicional y contabilidad moderna. La primera caracterizada por su fragmentación, su énfasis legalista e incapacidad de predecir; mientras que la segunda empezaba a proponerse desde una teoría general para la contabilidad que posibilitara su integración conceptual, incorporará la dinámica socioeconómica y suministrara información de valor.

Es así como según Mattessich, una contabilidad moderna debe ser empírica y aplicada, en la cual la información que es elaborada en el sistema contable, se evalúa por su eficiencia y relevancia, conceptos que se derivan de un cuerpo teórico basado en objetivos y propósitos, aspectos que dependen de la estrecha relación entre la teoría y el concepto de sistema contable.

Con una contabilidad moderna el autor intenta “demostrar que nuestra presentación axiomática de la Contabilidad y la definición semántica de los sistemas contables que de ella se deriva, puede tener gran relevancia en la construcción de una teoría general del Sistema Informativo Empresarial” (Mattessich, 1973: 446). Es decir, una teoría de carácter universal para la contabilidad, se manifiesta y demuestra en el sistema contable donde se cumplen los objetivos y sus propósitos de manera específica, como así lo expresara el autor:

Si algunos de esos sistemas de contabilidad específicos no cumplen el propósito específico deseado, la respuesta debe de ser determinada. Si el fallo se debe a algunas propiedades auxiliares, entonces estas hipótesis tienen que ser intercambiadas o enmendadas, de modo que la estructura del sistema de contabilidad específico cambia. Sin embargo, si el incumplimiento se debe a una suposición básica, ésta debe ser intercambiada o modificada; así la estructura de la teoría general y del sistema específico cambiará. De esta manera la teoría general se verifica o refuta cada vez que un sistema específico es puesto a prueba (Mattessich, 1972: 486).

De acuerdo a Mattessich, en el núcleo de la teoría general para la contabilidad se encuentran las hipótesis básicas, las cuales precisan para el sistema contable unas características generales, lo que define posiciones para las hipótesis específicas que son las permiten a los sistemas contables adaptarse a diferentes propósitos particulares. De manera contraria, la ausencia de una teoría general para la contabilidad hace que cada vez que se emplea un sistema contable para un propósito particular, deba remitirse a teorías específicas una y otra vez.

Teoría CoNAT y Metodología CoNAM

La Teoría Normativo-Condiciónal (CoNAT) y la Metodología Normativo-Condiciónal (CoNAM), puede considerarse uno de los constructos mejor pensados para la contabilidad desde el punto de vista epistemológico y metodológico. En esta propuesta se busca sustituir la relación causa-efecto por la relación fines-medios, un asunto que no ha sido adecuadamente abordado y desarrollado por los contables. En "Critique of Accounting: examination of the foundations and normative structure of an applied discipline" (Mattessich, 1995b) el autor profundiza en supropuesta teórica.

La perspectiva CoNAM, en tanto normativa significa la claridad en la meta de información que se persigue (que es un juicio de valor implícito) y en tanto condiciónal posibilita la continuidad del análisis de la relación fines-medios bajo la exigencia de que exista una norma; teoría/metodología que de plano rechaza la existencia de un solo objetivo (Maximización del beneficio como única meta) como también objeta que los juicios de valor no tienen cabida en la contabilidad. El autor argumenta que si bien la propuesta Normativo-Condiciónal pueda no ser la solución, de lo que sí está seguro es que el problema de la relación fines-medios para alcanzarlos es fundamental en contabilidad (Mattessich, 1998).

En "Conditional-normative Accounting methodology: incorporating value judgments and means-end relations of an applied science" (Mattessich, 1995a) el autor enfatiza nuevamente en la importancia de investigar las relaciones entre los fines y los medios, con lo cual antes de pensar en una

ciencia pura que describe (Bunge, 1988), los fines/metast son premisas cargadas de valores que hacen de la contabilidad una disciplina aplicada que prescribe. De tal evento, el autor invita a tomar más en serio la contabilidad como ciencia aplicada y los juicios de valor.

Uno de los temas a considerar cuando se piensa en una metodología Normativo-Condional, es que esta no puede ser comprendida sin la noción de contabilidad como ciencia aplicada (p., 263). Para ello habrá de tenerse en cuenta las siguientes características fácticas (Mattessich, 1995a) de una ciencia con esta característica:

- Una de las tareas principales de la contabilidad como ciencia aplicada es la incorporar en su teoría, regularidades provenientes de las ciencias duras.
- Las premisas normativas (juicios de valor) son un requisito fundamental para todas las ciencias aplicadas.
- Uno de los juicios de valor fundamentales en la contabilidad es el relacionado con el costo/beneficio.
- La contabilidad como cuerpo de conocimientos que se imparte en centros especializados, lo enseñado tiene que ver exclusivamente con la aplicación de conocimientos a objetivos profesionales específicos.

En relación con la observancia de los juicios de valor, Mattessich indicaría al menos cuatro situaciones que se tendrían que resolver. La primera es volver al escenario normativo de décadas anteriores, lo que se traduciría en un retroceso frente a los avances de la investigación positiva ya instados en los años setentas y décadas siguientes. Una segunda situación, la constituyó el retomar juicios de valor, lo que implicaría para la contabilidad situarse en el marco de normas éticas antes que pragmáticas y por esta vía hacerse a metodologías de corte critico-interpretativo. Esto haría comprender que la teoría contable no estaría libre de los juicios de valor (Mattessich, 1995a: 261-262).

La tercera alternativa consistiría en abrazar las corrientes positivistas y su metodología empírica. Por último, la cuarta alternativa que consiste en “la

posibilidad de incorporar juicios de valor en la teoría propiamente dicha y ofrecer una amplia gama de modelos alternativos orientados a los fines de los usuarios de la información contable. Esta es la metodología de contabilidad condicional-normativa (CoNAM)” (Mattessich, 1995a: 262).

La Metodología Normativo-Condicional más allá de sus críticas

A la par que la propuesta metodológica se va consolidando, aparecen críticas (Archer, 1998) que se levantan en contra de las teorías contables normativas, detracciones que se centran en su contenido subjetivo y por lo tanto no-científicas. Mattessich sale al paso diciendo que CoNAM elude esta crítica, argumentando sobre la objetividad de su metodología. El primer argumento tiene que ver con que reconoce que todos los usuarios de la información persiguen diferentes objetivos, por lo tanto rechaza la noción de objetivos únicos y absolutos, apelando a los objetivos complementarios, estos ofrecen la posibilidad de un cierto grado de objetividad, siempre y cuando revelen el juicio de valor que subyace en los mismos.

El segundo argumento está relacionado con la perspectiva base CoNAM, como son los fines/medios. Los medios que se recomiendan se basan en estos juicios subyacentes, cuestión que requiere establecer la relación entre estas normas (juicios de valor) y los medios para conseguirlos, esto a través de pruebas analíticas y empíricas, con el propósito de conformar los medios deducidos y el logro del fin. Es precisamente esta relación la que permite entender la contabilidad como una ciencia aplicada que se enmarca en el “deber ser” para la prescripción, frente al “es” que es la característica de una ciencia pura eminentemente descriptiva.

Un tercer y último argumento hace mención a que si bien los objetivos y la comprensión de la relación medios/fines es fundamental, no es suficiente y habría que ampliar los objetivos a nivel micro y macro, ampliar el número de usuarios y referir información no solo exclusivamente financiera sino de otros ámbitos como de la economía ambiental, argumento que tiene que ver con la “estimación de los

grados de eficiencia y/o efectividad de los medios para un fin específico” (Mattessich, 1995a: 266).

Lo anterior apunta a que cuando se habla de objetivos, estos se pueden dar a nivel general, por ejemplo normas contables; a nivel específico, por ejemplo cuando se plantea la relación valoración/mantenimiento de capital. Con respecto a este último, Mattessich discute que la contabilidad convencional observa el valor presente como la medida más adecuada para el manteniendo de capital, sin tener en cuenta aspectos como el tipo de empresa, el contexto en que se desenvuelve, entre otros.

En la propuesta Condicional-Normativa, Mattessich además del valor presente, considera otras posibles formas de valoración. Por eso para el autor desde CoNAM, de una parte procura establecer la relación entre varios métodos de valoración y diferentes formas de mantener el capital (objetivo/medios intermedios), una perspectiva de carácter analítica. De otra parte, “el vínculo entre los métodos de mantenimiento del capital deseados, por un lado, y el objetivo último de la organización o personas involucradas, por el otro, es empírico” (Mattessich, 1995a: 268).

El objetivo último, se constituye en una premisa fundamental de CoNAM, como advierte el autor: “pero lo más importante, la elección del objetivo debe permanecer con el tomador de decisiones (es decir, el usuario final de la información financiera)” (Mattessich, 1995a: 269), de tal manera que la función de contabilidad como ciencia aplicada, es la de presentar a los usuarios de la información un conjunto de objetivos relevantes e informarles los medios para lograrlos, así como sus consecuencias. Es decir, dotar de instrucciones lo suficientemente claras para alcanzar un fin estimado, que es precisamente lo que hacen las hipótesis instrumentales.

Las hipótesis instrumentales son otro elemento a tener en cuenta en su propuesta metodológica. Desde lo que Mattessich admite como ciencia aplicada, la contabilidad debe ser proclive a trabajar con hipótesis instrumentales que permitan establecer dichas relaciones entre los medios adecuados y eficientes con los objetivos que se quieren alcanzar, exhibiendo los juicios de valor que se van a

considerar. Los elementos constitutivos de una hipótesis instrumental son los siguientes: Objetivo, relación empírica, relación analítica e inferencia inductiva (Mattessich, 1995a: 273). Su función es la de dotar de instrucciones lo suficientemente claras para alcanzar un fin estimado. Este aspecto será desarrollado al final donde se trate ciertos constructos y su respectivo correlato.

Esta perspectiva teleológica (medios-fines) posibilita desde las hipótesis instrumentales distintas aplicaciones (sistemas contables) de una teoría general contable. Esta lógica deductiva es la que a partir de los años setenta del siglo XX Mattessich consolida, instalándose como la más reconocida por la comunidad y por la regulación contable internacional. Es así como la teoría general de la contabilidad se constituye en la base y empieza a diferenciarse de sus aplicaciones (sistemas contables), no pudiendo existir la una sin la otra.

Hasta aquí queda allanado el camino en lo que corresponde a la pertinencia de la perspectiva teórica normativo-condicional de Richard Mattessich. A continuación se dará cuenta de su uso social, primero haciendo alusión a su presencia académica y que el mismo Mattessich ha denominado tradiciones de investigación aplicables a la teoría general de la contabilidad. En un segundo momento, el uso social que se le da a las hipótesis instrumentales.

Tradiciones de Investigación en Contabilidad según Mattessich

La relación fines/medios se constituye en un marco general de carácter metodológico que se inscribe en una red teórica, mientras la metodología crea pautas, la teoría ofrece estructura. En Mattessich la filosofía de la ciencia fue definitiva, teniendo gran influencia los lineamientos de Larry Laudan (1986) para quien a diferencia de los paradigmas y los programas, observaba el conocimiento como resultado del crecimiento conceptual del campo. Por ello es que cuando las teorías entran en competencia si bien se produce una sucesión conceptual, también se evidencia unos vínculos de familia pertenecientes a un campo común.

De esta manera los cambios conceptuales se van acumulando hasta provocar una nueva teoría. En el cambio de teoría, los conceptos emergentes

pueden triunfar y empiezan a remplazar los viejos. A través de un instrumental selectivo que elige los conceptos más aptos para constituir una teoría y que son aquellos conceptos los cuales poseen mayor contenido para solucionar problemas.

En esta dirección, Richard Mattessich propone tres tradiciones de investigación aplicables a la teoría general de la contabilidad y al análisis de la información en contabilidad: *Stewardship programme*, *Valuation investment programme* e *Information strategic programme*. Propuesta en la línea de tradiciones de investigación que se suma a trabajos en esta orientación como “Teoría de la contabilidad” (Hendriksen, 1974), “Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad” (Montesinos, 1978), “Accounting theory” (Belkaoui, 1993) y “Los programas de investigación en contabilidad” (Cañibano y Angulo, 1996) que evidencian la existencia de una comunidad en torno a la sincronía teórica de la contabilidad.

Tabla 21
Tradiciones en Contabilidad según Richard Mattessich

Stewardship programme -Gerencial-	Valuation investment programme -Valuación/Inversión-	Information strategic programme -Información estratégica-
FASES		
1. Periodificación 2. Agencia 3. Agencia-información	1. Valor presente y valor corriente 2. Riesgo Compartido 3. Mercado de capitales	1. Consideraciones básicas de la contabilidad. 2. Teoría básica e interpretaciones con fines específicos

Fuente: Elaboración propia (2017) con base en Mattessich (1988)

La tradición de investigación gerencial, desde la teoría de la agencia y a la orilla del estructuralismo, propone como función principal de la contabilidad el proporcionar información para el control y la supervisión del principal (Inversor) sobre el agente (Dirección), a partir de unos principios contables.

De otra parte, la tradición Valuación/Inversión considera como propósito fundamental de la información contable, apoyar la toma de decisiones de inversión en activos, capital y de renta. Decisiones enmarcadas en una adecuada valoración económica y una correcta asignación de recursos y derechos.

Por último, la tradición información estratégica enfocada a objetivos, de allí que plantee un par de rasgos como son la formulación de hipótesis básicas y las hipótesis instrumentales. De esta manera se plantea un esquema para la contabilidad que se orienta a partir de unos objetivos desde donde se posibilita las diferentes aplicaciones o campos para satisfacer necesidades (sistema contable financiero, de costos, gerencial, presupuestal, fiscal, entre otros) que se le demande a la contabilidad.

Las Hipótesis Instrumentales en Contabilidad

Para Mattessich (1995a) la contabilidad es una ciencia empírica y aplicada, empírica cuando la teoría entra en contacto con la realidad para describirla y aplicada porque prescribe la relación fines/medios lo que la hace normativa. Para el autor, esta relación no ha sido suficientemente tratada, asunto que dificulta saber cuál información se ajusta mejor a un fin y poder prescribir la mejor hipótesis instrumental posible.

En esta dirección, Mattessich evocando a Watts & Zimmerman, replica: “Las proposiciones normativas se refieren a las prescripciones. “Toman la forma dado el conjunto de condiciones C, se debe elegir la alternativa D” (Comillas del tesista) (Mattessich, 1995a: 265). Lo que significa dotar de instrucciones lo suficientemente claras para alcanzar un fin estimado, que es precisamente lo que hacen las hipótesis instrumentales, como se indica en la siguiente tabla:

Tabla 22
Forma lógica de un Hipótesis Instrumental según Mattessich

Forma lógica
Objetivo “A”
Condiciones “C” (Contexto en el que se plantea “A”)
Medio “D”

Fuente: elaboración propia (Betancur, 2017) con base en Mattessich (1995a: 273)

Para explicar la anterior tabla, remplacemos los términos con el siguiente ejemplo:

A= Nivel de rentabilidad de un proyecto X

C= La proyección se hace en un ambiente económico de tasas de interés estables a largo plazo

D= Utilizar el Valor Actual Neto (VAN) y la Tasa Interna de Retorno (TIR)

De lo anterior se infiere que para lograr un objetivo “A” dadas unas condiciones “C” el medio a elegir es “D”; bajo el anterior esquema se confiere un cierto derrotero claro de instrucciones para alcanzar un fin. Se observa como “D” se convierte en una prescripción, es el medio para lograr “A”. Para mitigar el problema de la subjetividad, Mattessich (1995a) enfatiza en la necesidad de la definición clara del objetivo y de buscar los medios eficientes para lograr dicho objetivo, obsérvese cuadro con ejemplo anterior:

Tabla 23
Ilustración de una Hipótesis Instrumental Según Mattessich

Objetivo	Nivel de rentabilidad financiera de un proyecto X
Relación analítica:	La rentabilidad de una inversión es probable establecerse a partir de la relación TIR/Coste de oportunidad
Relación empírica	Que la TIR sea superior al coste de oportunidad de la inversión en el proyecto X
Medio	Calculo de la rentabilidad del negocio a partir de VAN y TIR

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017) con base en Mattessich (1995a: 273)

La propuesta de Mattessich trata precisamente de hacer posible las relaciones fin/medios a través de un enfoque pragmático científico, haciendo que dichas relaciones sea a veces analíticas y a veces empíricas. Analíticas cuando la relación se da entre diferentes formas de rentabilidad y diferentes formas de valoración.

“Pero hay situaciones que son bastante complejas y, sobre todo, cargadas de contingencias, de modo que el tipo de información requerida no puede deducirse simplemente del contexto, sino que debe inferirse inductivamente” (Mattessich, 1995: 268). Esto significa que la relación entre los métodos (VAN y TIR) para calcular la rentabilidad financiera del proyecto X (Objetivo final) es una relación de carácter empírico.

Es lo que acontece en medio de los extremos (fin/medio) lo que caracteriza las hipótesis instrumentales. Se determina un fin y unos medios para lograrlo, la relación dada (analítica y empírica) permite inferir la acción que debe haber sido hecha para lograr el objetivo, es un proceso lógico con enunciados en los extremos y razonamientos en los medios.

En esta dirección, la hipótesis instrumental: “Para hallar una rentabilidad superior al costo de oportunidad, maneje el cálculo del VAN y la TIR”, es una hipótesis prescriptiva de una ciencia aplicada la cual pretende lograr unos objetivos pragmáticos, eficientes, válidos (valores de verdad que dependen de la utilidad, comprensibilidad, oportunidad, relevancia, entre otros) orientados fundamentalmente a las relaciones entre la razón y la acción.

Lo anterior es lo que distingue la propuesta Normativo-Condicional de Mattessich de cualquier otra propuesta en contabilidad y del sistema contable. Es su carácter teleológico, en el que para obtener “A” dado “C” hacer “D” se convierte en un aspecto prescriptivo para la contabilidad. La relación “A” y “D” es la relación entre fines/medios anunciada por el autor como una determinación teleológica de la relación medios por los fines, (Mattessich, 1995a).

Visto así, mientras una ciencia positiva dicta reglas de actuación y una ciencia eminentemente normativa señala cómo debe ser dicha actuación; una ciencia aplicada de carácter normativo-condicional como la propuesta por Richard Mattessich indica “cómo deben comportarse si se desea alcanzarse ciertos fines”.

Sistematización

El recorrido por la anterior etapa de selección, de forma descriptiva permitió acercarse a los diferentes hechos que giran en torno al paradigma hipotético-deductivo. A partir de allí, en las etapas subsiguientes de explicación (sistematización-esquemmatización) se argumentó que el presente y futuro de una teoría de la contabilidad y del sistema contable está basado en un enfoque con respecto a “objetivos”.

Los objetivos se presentan como el campo de observación, el constructo alrededor del cual gira no solo el paradigma hipotético-deductivo, sino los otros

que lo refieren. Para la investigación, los objetivos se convirtieron en el referente empírico desde donde explican los paradigmas y con lo que se elaboraron las unidades de análisis, que posibilitaron hacer comparaciones en términos complementario/contradictorio entre los paradigmas.

Los Objetivos Como Campo Empírico

Al indicar los objetivos como campo empírico, lo que se quiere decir es que los diferentes paradigmas planteados comparten dicho campo, haciéndolos susceptibles de compararlos permitiendo de manera previa establecer relaciones de equivalencia o no, entre paradigmas. Estas relaciones no solo se establecen desde el campo empírico que comparten, sino que debe hacerse desde la dimensión (ontológica/epistemológica) en que se ubique cada paradigma.

En los argumentos que siguen a continuación, no puede perderse de foco la distinción realizada por Mattessich: Una cosa es la teoría general de la contabilidad y otras sus aplicaciones, es decir el sistema contable. Sin embargo ambas poseen un vínculo con el cual no puede concebirse el uno sin el otro, por eso es que su perspectiva condicional-normativa (CoNAM) lleva al establecimiento de un sistema contable con una finalidad determinada.

Lo anunciado en párrafos anteriores se ratifica en Mattessich (1995a) cuando indicaba que “Accounting systems, as well as accounting standards, are meaningless without such purpose-orientation” (pág., 259), y que puede entenderse como los sistemas contables carecen de sentido sino se orientan a objetivos. Por ello es que a continuación se hace referencia a este argumento, teniendo en cuenta lo que sobre Mattessich se escribió anteriormente en relación con las tradiciones de investigación contable³⁸: *Stewardship programme, Valuation investment programme e Information strategic programme*.

La crisis de 1929 en la que colapsaron los mercados financieros del mundo, derivó en un fuerte cuestionamiento al papel desempeñado por la contabilidad en

³⁸Que fueron también trabajadas por Hendriksen (1974), Montesinos (1978), Belkaoui (1993) y y Cañibano y Gonzalo (1995). Con lo que la literatura contable elaboró lo que se conoce como los paradigmas por lo que ha transitado la contabilidad: Paradigma de registro, paradigma del beneficio verdadero y el paradigma de la utilidad de la información donde precisamente adquieren importancia los objetivos.

esta debacle. Este evento exigió una recomposición en materia contable que permitiera restablecer la confianza en los mercados de valores en auge y que tuvo que ver con los objetivos de la contabilidad, enfoque que solo se consolidó varias décadas después.

Este proceso empezó a darse a raíz de las transformaciones socioeconómicas producidas finalizando el siglo XIX y primera mitad del XX³⁹. Estas originaron la aparición de inversores institucionales (stakeholders y shareholders) a nivel mundial, los cuales produjeron cambios en la formas de organización y financiación de las sociedades anónimas. Una característica fundamental de este nuevo escenario, fue la separación entre administradores y propietarios de este tipo de empresas y que condujo al problema de agencia (conflicto de intereses entre la gestión y la propiedad).

En la primera tradición expuesta por Mattessich (*Stewardship programme*) se enmarca el anterior conflicto. Esta tensión condujo a la necesidad de contar con información adicional que diera cuenta de manera precisa y completa de la gestión de la organización. Es decir, información con la que los administradores dieran cuenta de su gestión a esta nueva clase de propietarios. Precisamente ese dar cuenta, implicó para la contabilidad y el sistema contable manifestar como los recursos entregados a los administradores había sido utilizado de manera correcta.

En la misma dirección que el paradigma del beneficio verdadero⁴⁰, esta tradición se centró en el papel desempeñado por la administración en la medición del beneficio contable como verdad única de la que se debe dar cuenta. Es así como el interés de la información contable se concentró en la medición de este beneficio, haciendo del mismo el pilar básico de control (rendición de cuentas) frente al conflicto de intereses entre el principal y el agente. Antes que pensar en objetivos, usuarios y toma de decisiones en el ámbito económico financiero, lo

³⁹ Segunda revolución industrial, modelo de producción fordista en auge, reordenamiento institucional del régimen de acumulación capitalista posterior a la segunda guerra mundial alrededor de la economía financiera, entre otros eventos.

⁴⁰ Perspectiva analítica que hizo del beneficio económico el eje de la información contable, preámbulo de los objetivos, que encontró en la medición de la riqueza y de la renta del propietario, su correlato.

importante era hacer de la información el mecanismo de control para disminuir las asimetrías de información.

La segunda tradición desarrollada por Mattessich (*Valuationinvestment programme*), se hace manifiesta en un contexto en el que empieza a consolidarse a partir de los años setentas un mercado financiero y financierizado (donde la economía del mercado de capitales se sobrepone al de economía real), en este emergente escenario socioeconómico el propósito de la contabilidad para toma de decisiones de carácter financiero se convierte en el faro orientador.

Tomar decisiones de inversión en activos de capital en este mercado y la adecuada valoración de los mismos a valores de mercado diferentes al costo histórico, se traducen en el correlato de dicho propósito. Esta tradición se convierte en la antesala de lo que se quiere argumentar en la investigación sobre objetivos y queda explanado más adelante cuando se hace referencia a la teoría positiva.

Es en el anterior marco, que la última tradición (*Information strategic programme*) revela un acontecimiento que se considera paradigmático para la contabilidad y el sistema contable. Del control y la rendición de cuentas sobre la gestión del beneficio empresarial, se pasa hacia la utilidad de la información contable para tomar decisiones financieras por parte de unos usuarios que poseen unos objetivos.

De esta manera se establece una relación vinculante entre los objetivos de los usuarios y los objetivos de la información. Los primeros buscan ajustar lo contenido en la información a sus necesidades de los usuarios, mientras que desde los segundos se busca relacionarlos con dichas necesidades. El énfasis en los objetivos, es el punto de partida actual y futuro para la definición conceptual de la disciplina y sus aplicaciones (sistema contable), para la elaboración de una plataforma para emitir normas contables y para la orientación que seguirían los organismos reguladores de la contabilidad a nivel internacional.

No importa tanto si la norma contable está generalizada y legitimada, o si se deriva de contenidos lógico formales. Lo importante a partir de ahora es que la norma contable se supedita a objetivos, de tal manera que con los objetivos como

fundamento, la norma se tradujo en un medio para la consecución de un fin. Precisamente la propuesta Condicional-Normativa (CoNAT) de Mattessich del presente paradigma, resalta este aspecto relacionado con los objetivos.

Su carácter nomológico-deductivo queda determinado por los objetivos. Por eso es que los constructos (normas contables) con los que la contabilidad representa la realidad no siempre son los mismos, esto debido a los juicios de valor y la carga subjetiva implícita en los objetivos, circunstancia que le adjudica el título de ser una disciplina utilitarista, aspectos que le son propios a la contabilidad y con los que deberá lidiar por las mismas dinámicas de contexto en que se desenvuelve. La máxima “dame el fin y te daré los medios” (comillas del tesista) es el correlato de la perspectiva teleológica CoNAT.

Frente a la imposibilidad de que la disciplina contable prescinda de la subjetividad de los objetivos, lo que hace Mattessich es incorporarla conscientemente a su epistemología. Como se señaló en la etapa de selección, es lo que pasa en medio de la relación fines/medios (las hipótesis instrumentales) lo que provee el conocimiento nomológico que permitirá el establecimiento de objetivos claros, evento que liberaría del sesgo subjetivista a la disciplina y haría coincidir la representación con el propósito.

Así las cosas, lo que el paradigma hipotético-deductivo epistemológicamente plantea en términos teleológicos, es un desplazamiento entre lo subjetivo y lo objetivo: las hipótesis instrumentales asentadas en una relación causa-efecto permiten la apropiación de ciertas regularidades (nomológicas) que son aplicadas a una relación medios-fines, dirigidas a un deber ser determinado por objetivos, es decir, alcanzar una representación dirigida hacia objetivos. De su lado y en el plano ontológico, los objetos de los que la contabilidad da cuenta poseen un correlato real, es decir ostentan una existencia objetiva.

Esquematización

Síntesis General

El paradigma hipotético-deductivo del sistema contable fundamentado en los objetivos que se infiere de la propuesta de Richard Mattessich, como se demostrará más adelante, transversalizó los demás paradigmas propuestos. Este autor elaboró su propuesta desde ciertas condiciones básicas que debe poseer este constructo, características fundamentales con las que elaboró la teoría general de la contabilidad. También desde donde se pueden encontrar los obstáculos y nuevos problemas fundamentales para el crecimiento de la contabilidad y del sistema contable, logrando de esta forma su estatus disciplinal (Pereda, 1995)

La estructura axiomática de la contabilidad y del sistema contable, condujo a Mattessich (Cfr. 1956, 1972, 1995, 2002) a proponer tres axiomas (Pluralidad, doble efecto y periodo), ocho teoremas (Igualdad, saldo, continuidad, corolario de la continuidad, dos estados, pluralidad, reducción y consolidación) siete requisitos y diecisiete definiciones (Ver tabla 19). Trabajo de formalización que al final resumió en once supuestos básicos y diez supuestos específicos:

Tabla 24
Criterios que Definen la Existencia del Sistema Contable Según Mattessich

Supuestos básicos	Supuestos específicos
Atributo	Propósitos múltiples
Medida de tiempo	Valoración
Objetos económicos	Cancelación de deudas
Sujetos económicos	Realización
Entidad económica	Clasificación
Estructura	Ingreso de datos
Principio de input-output	Duración
Simetría	Relevancia
Transacciones económicas	Asignación
Actividad lineal	Consolidación
Adición de atributos	

Fuente: Elaboración Propia (Betancur, 2016) con base en Mattessich (1995)

Supuestos básicos de carácter axiomático que determinan las hipótesis enfocadas a objetivos que dependen de necesidades de información. De otra parte, supuestos específicos, que a manera hipótesis instrumentales, obedecen y varían de acuerdo a los objetivos particulares requeridos,

Estos supuestos básicos y específicos son los fundamentos de la teoría contable y los criterios que definen el sistema contable, el cual además de ser un sistema de información económico-financiero para los usuarios externos de un

amplio abanico de organizaciones de diferente tipo (Públicas, privadas, cuentas nacionales, entre otras), está también orientado a otros objetivos informativos como son los usuarios internos de estas organizaciones. Así propuesto, el sistema contable) permitió lograr los fines propuestos, donde aplico de manera fundamental una jerarquía de objetivos y primo los juicios de valor.

Como se ha esbozado hasta acá, mientras lo positivo hace mención a la parte descriptiva de la realidad física y social, lo normativo se refiere a la necesidad de establecer hipótesis instrumentales (reglas), enunciados prescriptivos que tienen la función esclarecer las relaciones medios-fines que apuntan a responder a la pregunta ¿Qué tipo de información se ajusta mejor a cada objetivo?

Algunos conceptos básicos desde esta propuesta teórica son: Objetivos, usuarios, necesidades de información, toma de decisiones, requisitos, teoría y metodología general de la contabilidad y del sistema contable, axiomatización, lógica deductiva e inductiva, teleológica, fines/medios, hipótesis instrumentales, ciencia empírica y aplicada.

Sistema Contable: “Mecanismo para la descripción cuantitativa de los flujos de renta y agregados de la riqueza” (Mattessich, 1972: 449-450).

Al paradigma hipotético-deductivo sobre el sistema contable cuyo referente es Richard Mattessich, se adjuntaron otros enfoques por considerarlos complementarios a éste, ya que comparten su perspectiva y sobre todo su campo empírico de observación, así como su basamento ontoepistemológico. Es el caso de la teoría normativo-positiva, la teoría positiva y la teoría organizacional- cultural-conductual. Estas perspectivas complementan la propuesta condicional normativa (CoNAT).

Teoría Positiva – Normativa

Selección

Con la teoría positivo-normativa Tua Pereda se alinea con la propuesta de Mattessich, siguiendo una lógica deductivo postulacional y semántica para la

construcción de la teoría general de la contabilidad y del sistema contable. Su trabajo es tenido en cuenta para la presente tesis, porque a pesar que tiene como referente la reconstrucción de principios contables con los que opera el sistema contable norteamericano, ofrece elementos que explican la pertinencia de la propuesta de Mattessich. Igualmente de importante es la referencia que hace a la concepción y tratamiento del concepto de sistema contable, además que sus nociones de programa y subprograma de investigación han tenido gran presencia académica en el habla hispana.

Criterios Contables bajo Normas

Desde la aparición de la partida doble en el siglo XV, surge con ella la necesidad de crear normas para fijar criterios contables (Cañibano, 1985). Inicialmente estas normas estuvieron atravesadas por un marco jurídico que en su momento respondía al mundo mercantil. Debió necesitarse de que la dinámica económica se enmarcara en los mercados de capitales a lo largo del siglo XX, para que se diera el paso hacia requerimientos informacionales basados en objetivos (transparencia, calidad, imagen fiel), permitiendo constatar el inseparable vínculo entre información y economía (mercados). De tales eventos, se observa una transición de un marco constituido por códigos y leyes, hacia un cuerpo normativo técnico.

Evidencia de lo anterior y como respuesta a la crisis de 1929, Estados Unidos emite normatividad contable que da inicio a la regulación contable internacional, acrecentada luego de la segunda guerra mundial. Precisamente, Tua Pereda (1995) se da a la tarea de hacer seguimiento a esta dinámica regulativa, por considerar

que es en este país donde de forma más temprana y acusada se ha hecho notar el proceso de determinación de estándares contables, a la vez que es notoria la influencia que las reglas establecidas en Estados Unidos tienen en la profesión y en la regulación contable del resto del mundo (p., 17).

Así es como Tua empieza a dar cuenta de las etapas seguidas para la emisión de principios contables, macroreglas que de acuerdo a un entorno y unos postulados básicos, hallan su validez en el sistema contable. Esto sucede cuando:

- Su orientación al cumplimiento de la finalidad prevista para el sistema contable con el que se vincula.
- Su congruencia tanto con el entorno en el que se desenvuelve dicho sistema como sus propósitos.
- Su sustento en un itinerario lógico-deductivo, que parte de los rasgos del entorno y que incluye, además, las notas básicas del sistema contable al que pertenece, determinadas por sus objetivos y por los requisitos y características de la información contable (Tua, 1995: 348).

Hay que anotar, que los principios (macroreglas) que operan el sistema contable según Tua Pereda, están en un nivel inferior de la estructura hipotética deductiva con que concibe la teoría general de la contabilidad. De tal evento, se hace necesario comprender cómo el autor concibe dicha lógica postulacional.

Pautas para la Construcción de la Teoría General de la Contabilidad y del Sistema Contable

Según Tua Pereda (1995), mientras no se establezca la distinción entre la teoría general de la contabilidad (En adelante TGC) de sus aplicaciones (Sistemas contables), difícilmente se avanzará en la dimensión epistemológica y metodológica de la contabilidad y los consecuentes inconvenientes para los procesos de regulación contable internacional.

Se entiende “por teoría general de la contabilidad el conjunto de elementos y conceptos comunes que están presentes en todos los sistemas contables que, de este modo, se convierten en aplicaciones es decir, manifestaciones extraídas de la misma de la teoría general” (Tua, 1993: 99). De su lado “un sistema contable es un conjunto de reglas orientadas a una finalidad concreta. Sistemas, subsistemas e, incluso, subderivaciones de estos últimos constituyen la manera en que se manifiesta y aplica la disciplina” (Tua, 1993: 98).

Tua Pereda (1995) afirma que para cada sistema contable existe un conjunto de reglas diferentes que operan a partir de un conjunto de objetivos de

acuerdo a unos entornos particulares, elementos que son de carácter normativo y teleológico con fuertes componentes de juicios de valor. Lo anterior permite colegir el hecho de estar en presencia de sistemas contables en competencia, indicando que es a nivel del sistema contable donde se encuentran los obstáculos a superar para que la contabilidad alcance su estatus disciplinal.

Por ello es que Tua Pereda, a la luz de Richard Mattessich, sugiere asumir una lógica deductivo postulacional y semántica para la construcción de la TGC contenida de tres fases: Postulados del entorno; definición de objetivos, características y requisitos; y por último las reglas concretas (Tua, 1995).

Postulados del Entorno. Estos postulados, determinados por el momento histórico que se transite, adquieren una dinámica particular, que hacen que el sistema contable se oriente a un propósito. Ejemplos de este tipo de postulados es el de entidad y sujeto contable.

Objetivos/Características/Requisitos. Se infieren a partir de los postulados que se adopten. Los objetivos inciden en la taxonomía postulacional ya que determinados objetivos condicionan reglas distintas, así los postulados no se modifiquen. Las características y requisitos dependen del criterio que se adopte: objetividad, relevancia, verticalidad, entre otros.

Reglas Concretas. Constituyen los principios del sistema contable, es decir las macroreglas que orientan la práctica profesional.

Lineamientos para la Preparación de un Sistema Contable

Si bien es fundamental partir del entorno socioeconómico donde actuaría el sistema contable, hay que considerar las características en que se desenvuelve este entorno, ya que estas condicionan el sistema. Si en el entorno de una empresa prima los intereses del propietario por sus aportes, el sistema contable debe configurar un conjunto de reglas que calcule este beneficio. Si por el contrario, en el entorno lo que prevalece es un conjunto de socios cuyos intereses hay que satisfacer por igual, lo que deberá predominar es un sistema contable que garantice el cálculo del valor añadido o excedente de productividad (Tua, 1995).

En esa lógica deductiva, luego de determinar los atributos del entorno, el paso siguiente es fijar el conjunto de rasgos básicos, ya que los primeros condicionan a los segundos. Si los ambientes son bursátiles, de protección patrimonial o fiscales; los objetivos, características y requisitos contenidos en el sistema contable deberán ordenarse con estos entornos, favoreciendo uno u otro criterio. Es decir, los objetivos que persiga el sistema contable según su entorno condicionan estos rasgos.

Finalmente las “macroreglas denominadas principios contables” (Tua, 1995: 347) deben ser coincidentes con las fases anteriores y su función es la orientación práctico profesional. De esta manera, las reglas se deben revisar en función con el entorno, congruencia entre los rasgos y adecuación con los objetivos.

Tua Pereda hace énfasis en la diferenciación entre la teoría general de la contabilidad y el sistema contable, en la que para construcción de un sistema contable a partir de la teoría general de la contabilidad, se debe tener en cuenta las siguientes características (Tua, 1995):

- Coexistencia de lo positivo y normativo.
- Claridad en el instrumental metodológico a utilizar.
- Un nuevo sistema contable no implica elaboración de nueva teoría.
- Interrelaciona enfoques contables: Comunicacional, decisional, conductista, entre otros.
- Ubicación epistemológica del investigador.
- Niega un único conjunto de reglas.
- Sitúa las reglas en la vertiente normativa.
- Valida las reglas de acuerdo con los objetivos propuestos claramente de antemano.
- Lo válido en un entorno no sugiere que sea válido en otro.
- Permite identificar un núcleo de acuerdo común para la disciplina.

Programas de Investigación en Contabilidad

Imre Lakatos (1983) expuso los programas de investigación como respuesta a las críticas que Karl Popper (1983) formulara a los planteamientos de Kuhn (1971) sobre paradigma. Según Lakatos, no se trata solamente de refutar teorías, sino que hay que tener en cuenta que las teorías y sus pensadores están en continuo movimiento y conexión, manteniendo su núcleo o programa (problema), de tal forma que programas y subprogramas cada vez adquieren más

contenido conceptual y empírico. El programa que se mantiene, es aquel que posibilite nuevas observaciones e hipótesis auxiliares y se abandonan aquellos que no lo logren.

Este concepto de programa es el que se hace extensivo para la contabilidad por Cañibano y Angulo (1996), y el que intenta mantenerse en su versión original guardando cuidado de incorporar los nuevos avances teóricos y empíricos. Este autor advierte que un programa de investigación contable, ahora debe entenderse como una familia de áreas, redes o tradiciones; con lo que se seguirán conservando los programas de investigación originales (Programa Legalista, Programa Económico y Programa Formalizado). Estos se han instalado como un faro orientador para múltiples investigaciones, reflexión académica y textos guía para iluminar la enseñanza-aprendizaje de la teoría contable en distintos claustros académicos.

Justamente Tua Pereda (1993), ubicado en el programa legalista, lo divide en subprogramas (Subprograma de la Aceptación Generalizada, Subprograma Lógico y Subprograma Teleológico) para hacer mención a las etapas por las que ha transitado el proceso de emisión de normas contables (en Estados Unidos) en donde analiza las “posiciones conceptuales desde las que se ha abordado la elaboración de principios y reglas contables” (p., 18). Asuntos que ocupan la atención de manera importante de la academia Iberoamericana y su presencia académica sea recurrente, por cuestiones relacionadas con el idioma.

Tabla 25
Subprogramas del Programa de Investigación Legalista según Tua Pereda

PROGRAMA LEGALISTA		
SUBPROGRAMAS		
Aceptación Generalizada	Lógico	Teleológico
Fue un proceso legitimado por un selecto grupo profesional, quienes hicieron la selección de los criterios contables más usualmente utilizados y elevándolos a la categoría de normas. El hecho de ser "compartido" hace que sea entendido y deseable por quienes elaboran la información y los usuarios de la misma.	Durante esta etapa el interés se centra en dotar de cuerpo teórico la norma y la investigación como el camino a seguir para alimentar el proceso de elaboración de la misma. La práctica común de un criterio contable, no puede ser solo el origen de la norma, la idea de un marco conceptual para la misma empezaba a echar raíces.	La necesidad de la norma y que esta se piense en terminos teoricos ya no se pone en duda. En esta etapa lo importante es hacer que la norma se alinee a los objetivos de la información contable lo que implica precisar cuales son esos objetivos de la información y los usuarios de la misma. Lo prioritario para este supprograma era el de subordinar la norma al objetivo.

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017), con base en Tua (1995)

La aceptación generalizada fue un proceso inductivo producto más de la experiencia que de cualquier forma lógica de construcción, devenida de un ejercicio profesional y gubernamental. Tal pragmatismo en la emisión de normas, hace ubicar lo contable en la orilla de lo eminentemente empírico, donde prima más la general aceptación que cualquier contenido teórico que deba poseer la norma.

Aunque tuvo una etapa preliminar, es con motivo de la crisis de 1930 (caída de las bolsas de valores de Nueva York), que se adopta y divulga de manera definitiva como principios contables generalmente aceptados. Luego de su consenso profesional, la fase siguiente es el proceso de legitimación por instituciones que finalmente declaran como criterio el de ser "generalizado". De esta manera se conforman los rasgos básicos del sistema contable norteamericano.

El conjunto de principios generales del subprograma anterior, no logró la anhelada homogeneidad y comparabilidad, lo que derivó en críticas por la falta de unas bases más científicas. El subprograma lógico despertó el interés por incorporar la reflexión teórica en la emisión de normas, de esta manera se empieza junto a los procesos de inducción, incorporar con mayor fuerza la deducción.

A pesar de dicho interés, ambas caminaron independientemente sin el adecuado relacionamiento, el peso de la aceptación generalizada se dejaba sentir. En este subprograma se observó la atención que se le prestó a la investigación

como el camino que se debía seguir para allanar el basamento teórico de la práctica normativa. El intento de este subprograma por racionalizar la práctica, fue el camino inicial de crear una estructura lógico formal del tipo: postulados-principios reglas, pero que según Tua Pereda:

Se trata de la descripción de un itinerario lógico-deductivo, referido, no a la teoría General de nuestra disciplina, sino a un sistema contable concreto: el empresarial y, más concretamente, en el seno de la contabilidad financiera, el que pretende suministrar información a propietarios e inversores (1995: 34)

De acuerdo al autor, en este subprograma todavía no se evidenciaba los criterios a tener en cuenta para pensar la epistemología contable en términos normativos: Una perspectiva positiva para formalizar los contenidos de la disciplina y que son comunes a todos los sistemas contables, y una perspectiva normativa para la construcción de objetivos concretos que se dan en los sistemas contables en uso.

Por último, en el subprograma teleológico lo que importa no es tanto si la norma es de general aceptación legitimada por agentes autorizados socialmente, o si en la elección de la norma debe existir contenidos lógico formales por vía inductiva o deductiva aspectos constitutivos de su taxonomía. En este subprograma lo importante ahora es: primero, que la norma se subordine a objetivos, y segundo, las normas son un medio para la consecución de un fin.

Los presupuestos de Tua, en la óptica programa-subprograma, nos instalan en una línea de tiempo en términos conceptuales y contextuales que indican que su núcleo (problema) por la vía de la heurística positiva deberá continuarse con el fin de hallar más contenido conceptual y empírico, acorde a los momentos actuales donde se encuentra inscrita la teoría y el sistema contable, lo que indicaría ajustarlo y actualizarlo, o en su defecto hablar de otro (s) subprograma.

Tua Pereda (1995) parte de dos premisas que deben anteceder la construcción de sistemas contables: Un sistema contable surge de la teoría general de la contabilidad y el empleo de una lógica deductiva. En lo que se refiere al aspecto deductivo, se debe considerar un conjunto de pasos, siendo el punto de partida el entorno socioeconómico, sobre este debe haber unos mínimos acuerdos

en cuanto a las características que lo constituyen, ya que estas son determinantes en la elaboración del sistema contable.

Si por ejemplo, en el contexto socioeconómico lo que interesa es el cálculo del beneficio de un propietario por el capital invertido, las reglas trazadas en el sistema contable, deben apuntar a la medición de dicho beneficio en su forma más clásica y tradicional. Si lo importante son paquetes accionarios cuyos dueños son inversores institucionales, el interés es la maximización del valor de la acción, entonces en el sistema contable se deberá acordar un conjunto de reglas que compute dicho beneficio.

El paso siguiente es el acuerdo en relación con los rasgos básicos que debe poseer un sistema contable en un contexto particular, llámese sistema contable presupuestal, de gestión o de un país en concreto. Los rasgos son los objetivos en que se debe enfocar, además de considerar el entorno que como en el ejemplo del párrafo anterior son objetivos de carácter fiscal y financiero respectivamente, éstos condicionan los rasgos, características y reglas de aplicación práctica.

Es el caso de los objetivos de los sistemas contables europeo y norteamericano (IASB y FASB) por su énfasis financiero, están orientados a la protección del inversionista institucional, por ello es que estos apuntan al objetivo de “Relevancia”. De su lado los sistemas contables continental europeo por su carácter legalista y reglamentario se enfocan en lo fiscal, de allí que la “Objetividad” sea su particularidad.

Como parte final, en la base de dicha construcción deductiva está el sistema contable, en éste se haya las reglas de aplicación práctica que prescriben el ejercicio profesional y que deben ser coherentes con las etapas previas. Si el entorno es financiero y el objetivo es la maximización del patrimonio accionarial del inversionista, se deberán incorporar a la regla conceptos de la teoría neoclásica (Mercado eficiente: mercado activo) y de la teoría financiera (valor razonable) en el momento de reconocimiento y medición de activos y pasivos, convirtiéndose en los correlatos de dichos objetivos.

Sistematización

Con ocasión del desarrollo económico dado al final del siglo XIX e inicios del XX, empieza a notarse la concepción de elementos teórico metodológicos alrededor de la contabilidad y del sistema contable. Las escuelas económicas que dieron inicio en este contexto (neocontismo: centroeuropeo, francés y norteamericano; hacendalismo y patrimonialismo: Italiano; escuela económico deductiva norteamericana) propiciaron la transición del registro como objetivo, hacia un orden más pragmático cuyo objetivo es el cálculo del beneficio verdadero.

Con lo anterior, los objetivos se inscriben en lo económico y alrededor de la actividad eminentemente empresarial, sentándose las bases de una orientación lógico deductivo, en la cual se avanza hacia modelos orientados por objetivos específicos. Es en el seno de las dinámicas socioeconómicas de la segunda mitad del siglo XX, cuando emergen usuarios particulares (*stakeholders*) con ciertas necesidades de información que se consideran útiles para tomar decisiones y que debían satisfacerse con un conjunto adecuado de reglas, contexto en el cual se declara de manera definitiva a los objetivos como el faro orientador.

Es así como el referente teleológico para la disciplina y el sistema contable se concreta y ahora el centro de interés son los objetivos. Su incidencia se empieza a dejar notar no solo en el desarrollo disciplinar, sino en la posterior y sucesiva regulación llevada a cabo por organismos internacionales en la declaración de principios contables donde los éstos encuentran su correlato.

En lo disciplinar esta nueva orientación (teleológica) adoptó la forma lógica deductiva (objetivos-postulados-principios-reglas), en la cual los objetivos de la información contable se empiezan a relacionar con reglas a intenciones concretas, características fundamentales de un sistema contable. En lo regulativo, lo anterior es lo que se conformó como un marco conceptual, guía básica a seguir por los organismos encargados de la regulación contable.

Un constructo surgido de y para éstos organismos, que como marco común, permite resolver las contradicciones que se presenten en la práctica profesional y hacen más operativo el proceso que se lleva a cabo en un sistema contable en

uso. Lo disciplinal y regulativo se resume en como el recorrido postulacional es fundamental para la construcción de aplicaciones contables (sistemas contables), a partir de la preparación de marcos conceptuales para la regulación.

En la misma dirección que Mattessich, Tua de manera concreta sugiere asumir una lógica deductivo-postulacional y semántica para la construcción de la TGC y de un sistema contable, la cual está contenido de tres fases: Postulados del entorno; definición de objetivos, características y requisitos; y por último las reglas concretas (Tua, 1995).

Estas reglas se valoran y validan por razones de utilidad, es decir, descansan primero en una finalidad prevista de antemano, segundo en la articulación entre entorno/propósitos, y tercero en el itinerario lógico deductivo que partiendo de un entorno determina unos rasgos que le son propios a la información contable. De esta manera, las reglas se deben revisar en función con el entorno, congruencia entre los rasgos y adecuación con los objetivos

Se infiere entonces, que mientras desde la teoría general se derivan enunciados básicos comunes para todos los sistemas contables, estos últimos se supeditan a unos objetivos específicos verificados teleológicamente. De tal suerte, que si no se tiene en cuenta que estos objetivos deben responder a las demandas específicas de un entorno, los problemas empiezan a reflejarse en los propósitos que el sistema contable persigue y las reglas de actuación que debe llevar a cabo.

La teoría general desde el punto de vista epistemológico sienta sus bases en una vertiente positiva o cognoscitiva que “tiene por objeto la generalización y formalización de los conocimientos en que se asienta la Contabilidad” (Tua, 1995: 100). De otro lado, epistemológicamente los sistemas contables se elaboran a partir de una postura normativa o teleológica, “cuyo núcleo central es la interpretación de la teoría general, al objeto de derivar de las mismas reglas concretas para la acción, vinculadas a propósitos determinados y específicos”. (Tua, 1995: 101).

Queda así clarificado que una cosa es la TGC y otra sus aplicaciones (sistema contable), “En cualquier caso, la más elemental distinción que pueda establecer el conocimiento contable es la diferencia entre sistema contable y

teoría general de la contabilidad” (Tua, 1995: 339). Mientras que los criterios de validez del primero se encuentran en lo normativo/teleológico, la segunda en lo positivo/cognoscitivo (p.351).

Como en Mattessich, Tua en el plano epistemológico deja observar como lo positivo/cognoscitivo se relaciona con la dimensión de lo objetivo. Plano en el que se sitúan los intentos de formalización contable y el derrotero para la elaboración de la TGC, en la que se harían evidentes las características que son comunes a todos los sistemas contables. De su lado, lo normativo/teleológico se vincula con la dimensión subjetiva, en la cual desde la TGC se derivan reglas que orientan la práctica contable, las cuales se confirman teleológicamente, lo que demuestra la coherencia que debe darse entre los objetivos propuestos y los resultados que se esperan.

Nuevamente se aprecia en el plano epistemológico, un desplazamiento entre lo objetivo y lo subjetivo. Una perspectiva objetiva para generalizar los contenidos de la disciplina y que son comunes a todos los sistemas contables, y una perspectiva subjetiva para la construcción de objetivos concretos que se dan en los sistemas contables en uso. Para estos sistemas, existe un conjunto de reglas diferentes que operan a partir de un conjunto de éstos de acuerdo a unos entornos socioeconómicos particulares, en los cuales se encuentran los hechos con existencia real en cada sistema y de los cuales la contabilidad da cuenta, con lo que despliega la dimensión ontológica de estos constructos.

Esquematización

Síntesis General

Tua Pereda presenta un panorama que permitió explicar la propuesta normativo-condicional de Mattessich. Tua Pereda hace énfasis en la diferenciación entre teoría general de la contabilidad y el sistema contable, en esta misma dirección acentúa en el derrotero deductivo que debe seguirse en la construcción del sistema contable. Cuando el autor presenta los programas de investigación en contabilidad (legalista, económico y formalizado), centrándose en

el legalista, lo despliega a nivel de subprogramas (general aceptación, lógico y teleológico), reafirmando la propuesta teórica de Mattessich.

El pragmatismo en que se circunscribió el primer subprograma da cuenta de un énfasis en lo inductivo y empírico en la emisión de normas, eventos que fueron suficientes para lograr el aval y el consenso. En un segundo momento y frente a las insuficiencias del primero, el subprograma lógico busca racionalizar la práctica incorporando la deducción para imprimirle un componente de rigurosidad conceptual. Finalmente en el subprograma teleológico, lo que determina la teoría general y el sistema contable, son los objetivos y las normas como un medio para la consecución de un fin.

Si en Mattessich lo Condicional hace referencia a la descripción de la realidad contable y del sistema contable, lo Normativo hace mención a la prescripción a través del establecimiento de hipótesis instrumentales. Con la propuesta de subprogramas de Tua y en ellos la puesta en evidencia de la dinámica de la regulación contable (norteamericana), se da cuenta de la transición entre lo descriptivo y lo prescriptivo de la teoría general y del sistema contable, en donde ambos autores se hacen coincidentes y complementarios.

Mientras que en la perspectiva descriptiva (Positiva) de la contabilidad y del sistema contable, la relación que se establece es de causa/efecto en la cual las “cosas son como son” (comillas del tesista); con el enfoque prescriptivo (Normativo) la relación propuesta es la de fin/medio (teleológica), con la cual lo que se plantea es “cómo deberían ser las cosas a partir de unos objetivos propuestos con antelación” (comillas del tesista). Hipótesis instrumentales contenidas de juicios de valor que son los criterios de eficiencia con que se juzgan las ciencias aplicadas como la contabilidad.

Algunos conceptos de este enfoque teórico sobre el sistema contable son: Deducción, entorno socioeconómico, postulado, normativo, objetivos, características, requisitos, reglas concretas.

Sistema Contable: “Un sistema contable es un conjunto de reglas orientadas a una finalidad concreta. Sistemas, subsistemas e, incluso,

subderivaciones de estos últimos constituyen la manera en que se manifiesta y aplica la disciplina” (Tua, 1993: 98).

Teoría Positiva

Los albores de 1970 fueron fundamentales para esta teoría, los cambios en el orden social, económico, político y cultural facilitaron su desarrollo. El auge de la socioepistemología, el método científico, el progreso de ciencias como la economía, las matemáticas y los dispositivos tecnológicos, propiciaron un ambiente favorable para hacer investigación empírica.

Selección

Según Watts y Zimmerman (1990), la teoría positiva moderna empezó a darse entre los años sesenta y setenta con los trabajos de Beaver “The information content of annual earnings announcements” (1968) y de Ball y Brown “An empirical evaluation of accounting income numbers” (1968). Con estos trabajos se abordó los métodos empíricos de las finanzas a la contabilidad financiera, lo que posteriormente se tradujo en la relación entre la información contable y la toma de decisiones de inversión en el mercado de valores.

Esta primera etapa a pesar de que dio inicio a la relación entre la información contable y el mercado de capitales, en su momento no proporcionó hipótesis que posibilitaran la predicción y la explicación en esta economía. Lo anterior, debido al no tenerse en cuenta que la información contable no es gratuita y tiene un precio, de allí que hay costos de transacción que afectan el valor de la empresa (Watts y Zimmerman, 1990: 132-133). Es así como nacen los costos de agencia y el papel de la información contable para reducirlos, de tal evento la norma contable y los usuarios de la información se convierten en objeto económico y político.

Económico porque la preparación de la información contable implica un costo, y político porque los usuarios, contadores y administradores eligen una u otra norma dependiendo de sus objetivos particulares. En esta nueva dinámica, la teoría general de la contabilidad y el sistema contable empieza a ser concebida

teniendo en cuenta que lo importante son los objetivos individuales, independientemente si es la mejor medición disponible de un fenómeno contable.

La actualización de la teoría positiva empieza a darse, cuando se tiene en cuenta todos los costos involucrados en una organización. Para agruparlos se usó el término "costos de contratación" en el que se incorporó una amplia variedad de costos (Watts y Zimmerman, 1990: 135). Estos costos empiezan a ser fundamentales en los modelos de organización de la empresa y en la elección del sistema contable, lo que posibilitó la consolidación de esta teoría.

De acuerdo a Watts y Zimmerman (1990), el aporte más importante de esta teoría es la puesta en escena de una teoría de la contabilidad y del sistema contable, pensada sistemáticamente y desde la cual se proponen normas contables en función del papel que juegan los costos contractuales. De esta manera la teoría contable y el sistema contable hacen parte de una estructura organizacional de contratación eficiente, cuyo objetivo es la maximización del valor empresarial.

La Teoría Positiva como Programa de Investigación

Los supuestos básicos que permiten analizar la teoría positiva como programa de investigación, son desarrollados por Watts y Zimmerman (1986). El núcleo del programa está constituido por unas teorías fundamentales, a su alrededor se ubican unas hipótesis auxiliares. Con base en estas se realizan los estudios que permiten transformaciones en el sistema contable (hipótesis testeables).

Tabla 26

La Teoría Positiva como programa de Investigación según Mouck

Teorías Fundamentales	Hipótesis Auxiliares	Hipótesis testeables
Los tomadores de decisiones conocen la situación económica de la empresa	• Mercados eficientes • Flujos futuros y retorno esperado • Expectativas racionales • Relación de contratos	• Plan de compensaciones • Nivel de endeudamiento • Tamaño de la empresa
Los decisores eligen la mejor opción, dado el conocimiento del entorno y los medios a su disposición		
El entorno y los medios disponibles, despliega una lógica interna a la que se adecuan los decisores		
La estructura organizacional posee un comportamiento estable y coordinado		
Independencia entre los deseos de los usuarios y el mercado		
Los decisores se orientan por el interés privado y no público		
La organización es una relación de contratos entre interesados en su beneficio		

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017) con base en Mouck, T. (1990) y Wirth (1999).

La teoría positiva como programa de investigación posee una heurística negativa, es decir, las “teorías fundamentales” constituyen su núcleo el cual no debe ser atacado por sus integrantes, su labor es aceptarlas y defenderlas. Las hipótesis auxiliares constituyen el cinturón protector y su función es la de salvaguardar el núcleo. Cuando a raíz de la contrastación empírica se acumulan anomalías, son estas hipótesis las que deberán corregirse o en su defecto remplazarse.

Sobre la base de estas hipótesis se realizan las investigaciones que permiten realizar ajustes o remplazos y en las que el sistema contable empieza a ser transformado. Por ejemplo, en los casos expuestos en el cuadro anterior, los directivos que cuentan con compensaciones, velan porque el sistema contable contemple prácticas contables que anticipen ganancias. En el caso del endeudamiento (pasivo/patrimonio), entre más se eleve este indicador, las directivas optaran por un sistema contable que observe prácticas también dirigidas a adelantar utilidades.

Por último, entre más grande sea una organización, el sistema contable es pensado para que incorpore prácticas contables que permitan diferir las utilidades de un periodo determinado en periodos futuros, esto para minimizar impactos en materia tributaria por ejemplo. La validez del programa se da al nivel de estas

hipótesis y no al del núcleo, para lo que se demandará de otros supuestos adicionales que se ubicaran alrededor del anillo protector.

Otra muestra de cómo nuevos fenómenos económicos deben ser incorporados en el programa de investigación positiva, es la aparición de los inversores institucionales con ocasión de la globalización financiera (auge del mercado financiero internacional) que se empezó a gestar a partir de 1970.

El inmenso volumen de activos financieros que empezaron a manejar los fondos de pensión, de inversión y compañías de seguros, hizo de estos agentes protagonistas en la economía global con tres objetivos fundamentales: rentabilidad, liquidez y diversificación del riesgo. El gran poder que acumularon sumado a sus objetivos, hace que su presencia condicione las empresas cotizadas de todo el mundo, dando cuenta de una nueva realidad económica y contable que el programa positivo incorporó.

De un lado, las hipótesis deben dar respuesta a un ámbito general relacionado con las formas de gestión, control y propiedad que demandan estos agentes; de otro lado y de manera particular, proponen nuevas formas de valoración. En ambos casos implica replanteos a nivel del sistema contable.

En el ámbito general, la gestión se orienta hacia la adopción de un modelo de “Gobierno Corporativo” donde adquiere relevancia el patrimonio accionarial de estos agentes, condicionando la organización por la vía de los principios que rigen este modelo de gestión, buscando la maximización del valor de la acción. Con respecto al control, este se desplaza de lo interno a lo externo, ya son los accionistas que con apoyo del mercado financiero, diseñan objetivos de carácter financiero que la empresa debe incorporar. Del lado de la propiedad, la acción mancomunada de estos agentes ha determinado una nueva estructura de propiedad sobre el capital, donde la principal característica es su dilución.

En el ámbito particular, la noción de mercado eficiente propia de la economía financiera, impulsa en el sistema contable la adopción de prácticas relacionadas con la medición. Es el caso de la apropiación que se hace del valor razonable, el cual representa uno de los principales mecanismos del IASB a través

de las Normas Internacionales de Información Financiera (International Financial Reporting Standards – *IFRS* por sus siglas en inglés)

El valor razonable como nueva forma de valoración, se convierte en la hipótesis que pone en práctica los preceptos de la teoría financiera y la visión del inversionista. Con esta, se busca maximizar la riqueza de este agente bajo el enfoque del ingreso, con el que se reconoce, se mide y se revela la información. Para aplicar este enfoque, una de las técnicas es el valor presente, con el que se trae a valores de hoy los futuros flujos de caja, evento que permite la explicación y la predicción de esta nueva dinámica.

La teoría positiva da por entendido que las hipótesis contrastadas y aceptadas en el sistema contable, maximizan la riqueza de las partes contratantes y luego busca entender cómo la riqueza se ve afectada por métodos de contabilidad específicos (Watts y Zimmerman, 1990), esto sucede porque esta teoría explica el mundo como es (Watts y Zimmerman, 1986).

Todos estos aspectos implican nuevas hipótesis que permiten ajustar y actualizar el cinturón protector, hipótesis que se contrastan en el sistema contable en donde se dan los ajustes y si es del caso, el cambio del mismo. Como ocurre cuando se remplazan los sistemas contables nacionales, por el de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board - IASB por sus siglas en inglés), en los procesos actuales de normalización contable internacional.

Sistematización

Plan de compensaciones, endeudamiento, tamaño de la empresa, inflación y los fenómenos de la economía financiarizada en general, son ejemplos de los nuevos eventos que ampliaron las perspectivas acerca de lo contable. Mouck (1990) considera que este replanteo para la teoría positiva es progresivo ya que se predicen y explican nuevos hechos que hasta ese momento no se habían tenido en cuenta.

Puede entenderse la teoría positiva de la contabilidad y del sistema contable como un *corpus* ordenado de conocimientos que da cuenta de lo que es.

La teoría contable positiva según Watts y Zimmerman, predice con el objetivo de explicar los diferentes eventos socioeconómicos observados, con lo que preparan el camino del enfoque normativo y la factibilidad de su orientación prescriptiva.

Si esta teoría hace referencia a lo que es, se puede inferir su proximidad a las ciencias que se consideran empíricas, de allí que deba considerarse también que sea la experiencia la que verifica los criterios de validez de su cuerpo proposicional. De lo anterior puede colegirse entonces que su ubicación en lo epistemológico se encuentre en la dimensión de lo objetivo. De otro lado, la teoría positiva desee el punto de vista ontológico, halla su lugar más adecuado en la ontología objetiva.

Esquemmatización

Síntesis General

Las pretensiones de la teoría contable positiva son las de predecir y explicar las prácticas contables (Watts y Zimmerman, 1986). Sin embargo, en una teoría no siempre se explican y predicen todos los fenómenos, lo que no implica que deba abandonarse, sino que se requiere que los investigadores realicen esfuerzos para hacer los ajustes necesarios.

En la perspectiva de un programa de investigación (Lakatos, 1983), estos ajustes se logran mediante hipótesis adicionales que tienen la función de revertir el conjunto de anomalías que se presentan. Estos ajustes hacen que el programa se vuelva progresivo, es decir, prediga y explique nuevos fenómenos. En caso de no lograrlo se volverán programas degenerativos.

Del contraste de las hipótesis auxiliares que hacen parte del cinturón protector, emergen las inconsistencias (anomalías) que sugiere para los integrantes del programa, una mejor alternativa que les permita mayor predicción y explicación. Bajo la teoría positiva de la contabilidad y del sistema contable donde se dan dichos contrastes, los supuestos teóricos no son abandonados, si esto se diera habría un cambio de programa, los ajustes y cambios se hace a nivel de las hipótesis.

Los conceptos básicos de esta teoría se refieren a: Teoría positiva, investigación empírica, explicación, predicción, mercado de capitales, costos de agencia, costos de contratación, programa de investigación positiva, teorías fundamentales, hipótesis auxiliares, hipótesis testeables.

Sistema Contable: “Conjunto de principios y prácticas que articula todo suministro de información financiera, cuyas especificaciones, relativas a objetivos, características y requisitos que deben reunir los datos que se publican, se encuentran influenciados por los entornos en los que habitualmente opera y actúa la contabilidad” (Rodríguez, 1993:44).

Perspectiva Teórica Organizacional, Cultural y Conductual

La perspectiva organizacional, cultural y conductual, sin ser propiamente una teoría, trata de investigaciones que han empezado a acumular un emergente acervo distinto al enunciado previamente y se caracterizan por cuestionar los aspectos técnicos que han cosificado y declarado determinísticas las concepciones que sobre sistema contable se han elaborado.

Este nuevo campo que surge, se fundamenta en teorías organizacionales, sociológicas y psicológicas, enfocadas en aspectos relacionados con la organización y las personas, tratando de establecer la incidencia de estos en la elaboración del sistema contable. Argumentan que son las organizaciones y en ellas las personas, las que tienen los fines y los medios para alcanzarlos, son las organizaciones y las personas las que contrastan, explican y describen lo que acontece en el sistema contable.

De una manera distinta a la lógica postulacional, se abre un fructífero panorama teórico complementario, tres de esas orientaciones teóricas son las de Roberts y Scapens (1985) y Richard C. Laughlin (1984, 1987) y Anthony G. Hopwood (1987). En un primer momento se describirán los hechos relevantes de este paradigma, a través de lo que se significó como criterio de selección. Por el

hilo conductor y el campo semántico que comparten estos autores, al final de esta perspectiva se planteará los criterios de sistematización y de esquematización.

Selección

Roberts y Scapens

Dos son las preocupaciones que han motivado este trabajo, la primera tiene que ver con la “tendencia prescriptiva de las investigaciones que han estudiado los sistemas contables” (Roberts y Scapens, 1985: 443), las cuales centran su atención en lo técnico para mejorar su eficiencia. El segundo aspecto está relacionado con la poca atención que las investigaciones le han prestado a las relaciones que la contabilidad tiene con otras áreas funcionales de la organización.

Los autores encuentran que las prácticas contables llevadas a cabo al interior de las organizaciones, son el camino para integrar los aspectos técnicos y conductuales, ya que “no hay un marco dentro del cual se pueda integrar las posiciones técnicas e interpersonales de los sistemas contables” (p., 443). Para ello deberá entenderse las prácticas contables en el seno de la realidad organizacional, escenario por excelencia de la contabilidad y el lugar para el cual son pensados los sistemas contables.

Roberts y Scapens tuvieron como referente para la construcción de su propuesta, al pensador Anthony Giddens (1979), por considerarlo una postura integradora contemporánea. Los autores reconocen y valoran los trabajos que han posibilitado una clasificación de la investigación en contabilidad en enfoques y paradigmas (Burrell y Morgan, 1979), pero la ven como excluyente, de allí la necesidad de afincarse en dicho autor para explorar otras vías.

Conociendo a Anthony Giddens

Giddens observa la división epistemológica y metodológica moderna entre sujeto y objeto como inadecuada. Dicha óptica ha conducido a que de un lado se observe al sujeto como consecuencia de lo social, del otro lado mira como lo social es el resultado del sujeto. Lo que el autor propone es “the duality of structure” (1979: 445), una perspectiva dialéctica donde acción y estructura,

ambas son medio y resultado de las practicas que hacen parte de los sistemas sociales.

Para Giddens el orden social se produce y reproduce desde los actores sociales, pero también es el resultado de una forma de vida previamente organizada. En este sentido, las organizaciones son independientes a los individuos que las constituyen, es decir, no son únicamente escenarios de acción e interacción; son ante todo prácticas sociales autónomas. Para amparar estos argumentos, según Roberts y Scapens, Giddens utiliza el concepto de sistema y de estructura de la siguiente forma:

El concepto de "sistema" de una manera busca evitar los peligros de la reificación y determinismo vinculando el análisis de sistemas directamente a las prácticas. Utiliza el término "sistémico" para describir la interdependencia de la acción y argumenta que los sistemas deben ser analizados como signos institucionalizados de prácticas sociales interdependientes. El término "integración" es utilizado por Giddens para referirse al grado de interdependencia de la acción involucrada en un sistema. Dibuja una distinción entre "integración social" e "integración del sistema". La "integración social" se encarga de lo sistémico al nivel de las relaciones cara a cara y la "integración de sistemas" de lo sistémico en el nivel de las relaciones entre grupos y colectividades (Roberts y Scapens, 1985: 446-comillas documento original).

Con el término 'sistema' designa la manera interdependiente de una sociedad, con la expresión 'estructura' indica la continuidad de lo sistémico en el tiempo entre sujetos y grupos. Antes de pensar que la acción es determinada por la estructura, lo que Giddens sugiere es que acción y estructura es una relación dialéctica, o dicho de otra forma, "los sistemas no son estructuras, sino que tienen estructuras que se producen y sólo se reproducen a través de personas en interacción entre sí" (Roberts y Scapens, 1985: 446).

Con los conceptos de sistema y estructura aportados por Giddens, el análisis y la comprensión de los sistemas contables se orienta a entenderlos como una compleja red de prácticas interdependientes que requiere llevarse a cabo a través de investigación empírica exhaustiva, en donde se constate que para comprenderlos se debe trascender lo descriptivo-prescriptivo y ubicar las causas y consecuencias en su uso.

Es así, como los autores establecen la diferencia entre sistema contable y sistema de rendición de cuentas. Sobre el primero argumentan que es un constructo dado a nivel abstracto, con el segundo hacen referencia a los sistemas contables en uso. Hacer parte de una organización, es estar condicionado funcionalmente por un sistema de rendición de cuentas (Sistemas contables en uso), de otra parte es la posibilidad de reproducirse en estos.

Partir del sistema de rendición de cuentas, conlleva hacerlo desde un punto de vista general y otro particular. Desde el general, la contabilidad a través del sistema de rendición de cuentas crea un orden temporal para la organización, sujetarse a este sistema implica hacer parte de una organización, a la vez que este sistema se reproduce en dicha operación.

En el plano particular, la operación de los sistemas contables en uso en espacios particulares de interacción, implica estructuras de significado contenidas de sentido, legitimación y poder (Roberts y Scapens, 1985). Formas que son adoptadas en la contabilidad, “así, por ejemplo, las categorías contables de coste, beneficio, contribución del retorno de la inversión, sirven como estructura de significados a las que acuden los miembros de la organización para ordenar sus experiencias y orientar su comportamiento” (Roberts y Scapens, 1985: 448).

La manera en que se estructuran los sistemas contables en uso a partir de las categorías de sentido, legitimación y poder, hace posible que los funcionarios de nivel superior cuenten con herramientas para satisfacer expectativas de información y asignar responsabilidades. Por ejemplo, cuando un superior quiera depender cada vez menos de cierta información proporcionada por los subordinados, condiciona de manera particular los sistemas de rendición de cuentas, lo anterior si se tiene en cuenta que en ocasiones el subordinado, puede no ser neutral en el suministro de la misma.

Los aspectos general y particular del sistema contable en uso, están íntimamente imbricados, al mismo tiempo están tocados por los contextos específicos de su interacción que moldean las prácticas contables. A diferencia de los sistemas contables abstractos desde los enfoques teóricos preliminares (Condicional normativo y positivo), estas prácticas contables a la luz de Roberts y

Scapens, son el resultado de la relación recurrente entre individuos, relación que también se da en la proximidad y la lejanía.

Como ejemplo para el primer tipo de relación, entre el director de un área y sus subalternos, el contacto día a día permite una permanente negociación y reelaboración de la información contable y de la acción. Para el segundo, el sistema de rendición de cuentas, traduce la información y la acción en presencia entre los actores de la empresa en los diferentes niveles que se encuentran distantes.

Sin embargo este objetivo es parcial, ya que la distancia moldea las diferentes interacciones que a veces se ven afectadas por disminución de la confianza, de allí que las directivas en la lejanía incurran en costos de transacción que les permita asegurar sus intereses. En este caso, el uso del sistema de rendición de cuentas no busca negociación y reelaboración de la información, ahora su uso se convierte en el principal medio con el que la dirección busca alinear sus expectativas con los de la organización.

Richard C. Laughlin

Según este enfoque, es mucho lo que se sabe de los sistemas contables desde el punto de vista técnico gracias al enfoque funcionalista que ha predominado en la investigación, pero es poco lo que se sabe de ellos en la práctica. Si bien sus aspectos técnicos son ineludibles, estos deben entenderse en función del contexto en que se encuentren, uno de esos escenarios es la organización, en estos lugares adquieren significados más tangibles, si se entienden en el sentido del lenguaje organizacional.

Este Lenguaje organizacional, es un artefacto humano conformado por conceptos, términos y oraciones cuyos significados dependen del tablado contextual donde se producen, cuestiones que en últimas moldean a la organizacional. De acuerdo al autor, recientemente han surgido enfoques que permiten acercar sus raíces sociales y culturales a su interior: el interaccionismo simbólico, la teoría de la estructuración, análisis marxista, reflexión foucaultiana y

teoría crítica. Precisamente esta última, se convierte en el referente de este enfoque.

Los pensadores más representativos de la teoría crítica son Horkheimer, Adorno, Marcuse y Habermas. De acuerdo a Laughlin (1987), Habermas propone al lenguaje como el elemento fundamental para producir la comprensión y cambio no violento. Desde lo metodológico el autor es muy prometedor para entender y cambiar un sistema contable, ya que no infiere un estado ideal, sino un permanente descubrimiento en el investigar mismo.

Para configurar el lenguaje requerido, ofrece algunos elementos de la comunicación. Primero: el sistema contable se puede observar como un conjunto de elementos técnicos de un sistema de lenguaje organizacional, los cuales deben ser entendidos y cambiados a través del lenguaje mismo. Segundo: no se necesitan de diseños ideales confirmados a través de la contrastación, en el mismo proceso de creación los constructos se irán negando y afirmado. Tercero: los sistemas contables son ante todo comunicación.

Dos aspectos se deben aclarar en relación a los significados que el lenguaje expresa. El primero enuncia que los significados del lenguaje deben ser descubiertos y definidos por los individuos a través del mismo lenguaje. Con el segundo, expresa que los significados pueden rebasar las fronteras de la organización, estos se pueden encontrar en generaciones anteriores, o debido a las múltiples interacciones que la organización tiene con su entorno, se pueden encontrar en variables de tipo social, ambiental o cultural.

Así las cosas, la investigación no solo debe facilitar el entendimiento y la comprensión de la realidad, también debe velar por la transformación de los fenómenos y para ello la teoría crítica es fundamental. Laughlin afirma (1987) que la teoría crítica ha permitido expresar hipótesis tales como:

1. La sociedad tiene el potencial dentro de sí mismo para ser lo que no es.
2. La acción humana consciente es capaz de moldear el mundo social como algo diferente y "mejor" (comillas del documento original).
3. Esto puede ser promovido por la utilización de las ayudas y los apoyos que la teoría crítica puede suministrar (p., 483).

Con lo anterior según el autor, son tres asuntos que desde la teoría crítica se pueden rescatar, para ilustrar una comprensión y cambio de los sistemas contables en sus aspectos técnicos y sociales al interior de los contextos organizacionales:

Tabla 27

Aspectos de la Teoría Crítica para el Cambio en los Sistemas Contables

1. Critical theory proposes dynamically linking theory to practice	2. Critical theory sees critique, change and development as vitally necessary components of the practically based research endeavour	3. Critical theory views social organizations in an historical and societal context

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017) con base en Laughlin (1987: 483-484)

Desde el primer punto de vista señalado en la anterior tabla, la teoría crítica debe tener efectos sobre el mundo real, en este sentido la teoría contable y del sistema contable, debe incorporarlo con este propósito: comprensión y transformación. Desde el segundo argumento, la investigación práctica debe estar contenida de los dos conceptos anteriores, desde estos se imprime una dimensión ética a la investigación hasta ahora ausente.

En el tercer punto, se identifican los significados ocultos y los factores de cambio producidos por los contextos particulares en las organizaciones. Dado lo anterior, los sistemas contables hallaran significado en los factores sociales subyacentes, a la vez que los reproducirá en la organización. Para lograr esto en el sistema contable y la organización, los tres aspectos de la teoría crítica enunciados proporcionan un marco metodológico a seguir.

Siguiendo a Laughlin, una de las cuestiones que preocupa “es nuestra incapacidad para diferenciar y retener como separadas las esferas sociales y técnicas ha llevado, según Habermas, a un proceso de "colonización interior" del mundo de la vida social por el sistema técnico. La esfera técnica domina lo social, superando ampliamente sus fronteras” (1987: 486). Precisamente la propuesta teórico-metodológica de Laughlin, apuntalada en Habermas, aborda el debate entre la concepción del sistema contable contenido de fenómenos sociales y aquella que lo ve contenido únicamente de elementos técnicos.

Lo importante de esta idea, es que se apuesta por comprender las interrelaciones de lo social y lo técnico del sistema contable, pero además propicia el cambio y su desarrollo. De acuerdo a Laughlin, si Habermas está en lo correcto, es el lenguaje el que ha producido la fractura entre lo técnico y lo social, y debe ser el mismo lenguaje el que debe permitir el acceso diferenciado de ambos. Lo anterior se logra si se adapta la oferta metodológica de Habermas. Observemos la Tabla 28:

Tabla 28

Metodología para Comprender y Cambiar el Sistema Contable según Laughlin

Mundos de Habermas		Proceso social evolutivo aumento de la iluminación y la emancipación			
		Quasi-ignorancia	Fomulación de teoremas críticos	Etapas de iluminación	Selección de estrategias
Intersubjetivo	Mundo de la vida de la organización	Desconocimiento de las variables técnicas y culturales a tratar del sistema contable	Teoremas sobre el sistema contable, derivados de procesos discursivos, reflexivos y de interacción por parte del investigador	Consenso entre investigadores e investigadores sobre los teoremas críticos propuestos a través de procesos discursivos	Surgimiento de preguntas que orientan la formulación de estrategias de cambio
Cultural					
-Mundo social-					
Mundo de la vida	Mecanismos de dirección de la organización				
Subjetivo					
Individuación					
-Subjetividad-	La organización como un sistema tangible				
Descentramiento del lenguaje					
Objetivo					
Técnico					
-Mundo extemo-					
Sistemas					

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017) según Laughlin (1987)

La metodología sienta sus bases en el uso del proceso lingüístico, con este se resalta la capacidad de los individuos para interrelacionar los tres mundos de Habermas: Intersubjetivo, Subjetivo y Objetivo. La intersubjetividad es el espacio cultural que dota de sentido al individuo y al sistema técnico. Lo subjetivo indica la

forma en que los individuos desarrollan sus habilidades de lenguaje para diferenciar el mundo de la vida de los sistemas y el desarrollo de ambos. Finalmente lo objetivo se refiere a expresiones tangibles del mundo de la vida y que el hombre refiere con el lenguaje.

La propuesta de Habermas se completa con otras etapas: Cuasi-ignorancia, formulación de teoremas críticos, procesos de iluminación y selección de estrategias. Como un todo, la oferta que hace Habermas se centra en mostrar tanto los aspectos sociales, como técnicos presentes en el sistema contable, con la finalidad de cambiarlos. Observemos a que se refieren estas 4 etapas:

La Cuasi-ignorancia. En esta primera etapa de la investigación, los investigadores desconocen las variables importantes del asunto a tratar, tales como las raíces culturales y sobre los mecanismos de dirección. Si bien puede haber conocimiento sobre aspectos tangibles del sistema contable, puede ser que estos no sean lo suficientemente claros.

Teoremas Críticos. Etapa en la cual los investigadores a través de procesos discursivos, reflexivos y de interacción, de manera tentativa elaboran teoremas fundamentales sobre el sistema contable. Estos inician con la presentación de los elementos tangibles y evidentes del sistema contable en particular, seguidamente se exponen a procesos iterativos con los cuales se espera develar las raíces ocultas que están detrás de estos elementos técnicos.

Proceso de Iluminación. En esta fase los investigadores y los investigados (que pueden ser los agentes de una organización) se reúnen a discutir y evaluar críticamente las conclusiones acordadas en la etapa de "teoremas críticos". Si bien, en esta etapa también se llega a un consenso, se debe agregar que la interacción entre investigadores e investigados es mucho más compleja y profunda, lo que se logra a través de un proceso discursivo. Los investigadores ponen a la vista de los investigados los elementos técnico y las raíces sociales y culturales del sistema contable, dando la oportunidad de que los investigados reaccionen y creen nuevas teorías.

Selección de Estrategias. Es la etapa final donde se sugiere, evalúa y actúa sobre los resultados dados en la etapa de iluminación. En este momento surgen las preguntas que sirven de punto de partida para la formulación de estrategias desde el punto de vista discursivo.

Laughlin (1987) presenta tres estrategias mutuamente excluyentes para el cambio del sistema contable. La primera, es la necesidad de cambio de las raíces culturales o sociales (el mundo de la vida y el mecanismo de dirección). Los cambios en los elementos técnicos y tangibles del sistema, son resultado de los cambios en los elementos culturales o sociales. Por ejemplo, con la aparición de un determinado tipo de usuarios de la información, se asoman unos intereses y expectativas culturales que llevan al replanteo de aspectos técnicos del sistema contable.

La segunda, es tratar de equiparar, proporcionar equilibrio y armonizar los elementos técnicos y las raíces culturales. Es el caso del abandono de un plan de renovación tecnológica, por no incorporar determinados tratamientos contables propios de organismos reguladores alineados con expectativas y deseos culturales de los usuarios. La tercera estrategia está relacionada con la concordancia que debe darse entre el mundo de la vida y los elementos del sistema. Cuando por ejemplo frente a un cambio de una norma, antes que esta ofrezca resistencia, lo que se debe dar es adaptación cultural, es decir, ante una colonización interna positiva, la vida organizacional deberá cambiar.

De esta manera se pudo observar como desde la propuesta teórica y metodológica de Habermas, Richard Laughlin eleva su propuesta metodológica para pensar y cambiar los aspectos técnicos y sociales del sistema contable. Con lo anterior, no solo se espera posibilidades de cambio a estos niveles, sino del contexto que le da sentido. Es todo un proceso de descubrimiento desde una perspectiva crítica sobre la naturaleza fundamental de cualquier sistema contable.

Anthony G. Hopwood

Las investigaciones precedentes, dan cuenta del entendimiento de lo contable desde las organizaciones. Sin embargo, con los sistemas contables en

uso, todavía se permanece atado a una visión eminentemente técnica de éstos. Las construcciones que incorporan lo social y lo cultural para la comprensión y cambio de un sistema contable, según Hopwood, “tampoco nos ayudan a entender los mecanismos de cambio, las fuerzas que movilizan el despliegue de las diferentes cuentas y las diferentes retóricas contables, las prácticas precisas, las resistencias que engendran y las consecuencias reales de la organización que dieron origen” (Hopwood, 1987: 211).

En la emergente actividad investigativa de esta perspectiva, el fenómeno de cambio contable no ha sido explicado suficientemente, su referencia se ha realizado desde cuerpos de conocimiento externo a la contabilidad. La relación entre teoría contable y sistema contable ha sido un proceso emergente que ha derivado de procesos coyunturales.

El autor sugiere que en lugar de observar las prácticas contables dadas en el sistema contable de la organización como un reflejo de imperativos económicos, ahora deben ser vistas como un poderoso medio de gobierno y control organizacional. Una mirada de la contabilidad desde este punto de vista, trasciende lo técnico y se ubica en lo que fueron sus orígenes, un ejercicio de un poder social adentro y fuera de la organización.

Los cambios en las prácticas contables llevadas a cabo desde el sistema contable han transformado a la organización, lo que ha preparado favorablemente la cimentación de un régimen de gestión separado de la operación. De esta manera la contabilidad “ha sido implicada en la transformación radical de la organización en nombre de lo social. Además, la contabilidad es considerada como uno de los más importantes medios por los cuales la organización se incorpora al dominio social” (Hopwood, 1987: 213).

Lo que se pretende demostrar desde la orilla de este autor, es que la teoría contable y el sistema contable ya no sólo es un oficio aislado adecuado a fines, es ante todo su coexistencia e interdependencia con la sociedad y la organización. Es en las prácticas contables que se llevan a cabo en el sistema contable, desde donde debe centrarse los trabajos de investigación futuros. Justamente es el caso de las empresas Wedgwood señalado por Hopwood, donde se constata como lo

dado en los sistemas contables a través de las prácticas, se convierten en el evento constitutivo y constituyente de la organización⁴¹.

Sistematización

De acuerdo los autores, la mayor parte de las investigaciones se han centrado en el sistema contable en abstracto, como lo demuestran las orientaciones descriptivas, explicativas y prescriptivas al inicio del capítulo. La invitación ahora es a estudiarlo en su uso, o sea a través de los sistemas de rendición de cuentas, una vía comprensiva, contextual y sistémica.

Dos cuestiones son fundamentales en Roberts y Scapens. Primero, establecen la diferenciación entre los sistemas contables como elaboraciones abstractas, lógicas e ideales y los sistemas de rendición de cuentas como sistemas contables realmente en uso al interior de las organizaciones. Lo segundo, es el planeo de cómo lo contable produce y reproduce interacciones sociales al interior de las organizaciones

Mientras más se aproxime la producción y usos de información contable, la realidad se hace cuestionable, ya que el sistema de cuentas lo que refleja es el interés de la dirección de las empresas o el de los subordinados; explorar las condiciones y consecuencias del uso de la información contable, ayuda a comprender como esta es reflejada y como es que a través de los sistemas contables se moldea.

De otra parte, no solo hay que exponer los significados contextuales y sus consecuencias técnicas (causa/efecto o fin/medios), “se ha argumentado que el esfuerzo de investigación puede y debe estar involucrado en procesos de crítica y de cambio en los factores técnicos y culturales subyacentes en el diseño de los sistemas contables” (Laughlin, 1987: 481).

⁴¹ Estudio llevado a cabo en las empresas Wedgwood con ocasión de la crisis fabril al finalizar el siglo XVIII, caso que se aferró a la idea de que el papel del registro contable era determinante en momentos donde se debía tener control de los gastos. Lo anterior condujo a crear una herramienta de observación interna, un ojo contable con el cual se podía intervenir y controlar la organización en el espacio y en el tiempo. De esta forma se empezó a saber cómo el cambio contable favorecido por la adopción de nuevas prácticas en los sistemas contables transformo la organización.

Cualquier propuesta ideal-abstracta sobre un sistema contable, no podrá llevarse a la práctica, si antes no se ha “comprendido la importancia de la cultura para determinar la aceptabilidad de cualquier sistema técnico” (Laughlin, 1987: 487). Las investigaciones sobre la teoría contable y el sistema contable han sido conducidas para intentar sostener la posibilidad de hacer generalizaciones sobre estos. De allí que para revertir la situación, se necesita cambiar el lenguaje descriptivo que se utiliza para comprender la naturaleza y producir los cambios que se necesiten de los sistemas contables en uso.

Son pocos los trabajos de investigación realizados con el objetivo de confrontar la contabilidad en uso, es decir al interior de la organización, con éstas se podría descubrir y describir los mecanismos precisos del cambio contable, son los argumentos que esgrimiría Hopwood. Tratando de poner en evidencia una instancia de cambio contable, el autor ilustra de manera específica un caso de contabilidad en acción, con el propósito de sacar a la luz los rasgos antes expuestos y proponer elementos de reflexión que den cuenta de un espacio conceptual que está pendiente por trabajar.

A pesar de que ya se empieza a saber cómo el cambio contable favorecido por la adopción de nuevas prácticas en los sistemas contables transforma la organización, lo contable sigue observándose desde una óptica funcional, es decir, como una función habilitadora del desempeño organizacional, orientada en términos de necesidades y requerimientos organizacionales. Su papel es más el reflejo de ciertas circunstancias de contexto, que la de ser un evento creativo, constructivo y transformador.

La idea del sistema contable en uso a través del sistema de cuentas (Roberts y Scapens), lo cultural como fundamental para su crítica/cambio (Laughlin) y el sistema contable en acción a partir del papel constitutivo de las prácticas contables como factor de cambio (Hopwood); son una clara manifestación de la ubicación de estos enfoques en la dimensión ontológica objetiva.

Se podría inferir desde los planteamientos anteriores, una suerte de dicotomía presente en el tratamiento que se ha hecho de los sistemas contables

como una imagen y no como un algo concreto con presencia real. Esto pone de presente que las anteriores propuestas están orientadas a la realidad, con ello, lo que buscan es indagar por las condiciones de posibilidad de los sistemas contables en uso y acción.

Son precisamente estas condiciones de posibilidad las que viabilizan los discursos en torno al sistema contable, alternativas desde donde empieza a producirse el conocimiento y su permanente reproducción. De tal evento, la visión epistemológica de estos autores se enmarcan en un plano racional que plantea desde lo que es, lo que podría ser de otra forma, un itinerario en la dimensión epistemológica de lo subjetivo.

Esquemmatización

Síntesis General

La teoría 'Normativo-condicional y la teoría positiva propusieron para el sistema contable unas hipótesis instrumentales con las cuales se adoptaron prácticas concretas para prescribir el actuar profesional. Según Roberts y Scapens, estas confundieron las descripciones que las personas realizaron sobre el sistema contable, con la forma en que estos se desenvuelven y conforman en la práctica. En esta dirección los autores plantean la necesidad de integrar los aspectos técnicos con los conductuales de los sistemas contables, siendo las prácticas contables el camino para lograrlo y la teoría de la estructuración de Anthony Giddens como su soporte.

En línea con los anteriores autores, Richard Laughlin plantea que los sistemas contables son más que elementos técnicos, también están contenidos de fenómenos sociales y culturales, cualquier cambio en estos sistemas, implica que las raíces sociales y culturales también deben ser comprendidas y cambiadas. Su comprensión es posible si se hace desde el contexto organizacional y los lenguajes que de estos se derivan, códigos comunicativos que encuentra en la teoría crítica de Habermas su principal aliado teórico-metodológico.

Por último y de manera complementaria, Anthony Hopwood indica que los verdaderos mecanismos de cambio se hallan en la mirada a las prácticas

contables en uso, como poderosos artefactos de gobierno y control organizacional/social (adentro/fuera). Con la aparición de los costos, se empieza a revelar lo que se presumía, pero que aún no se hacía presente. Cuando Wedgwood los hace evidentes, desencadenaron los cambios mencionados, “el sistema contable nuevamente establecido posibilitó a un conjunto diferente de dinámicas que entraran en movimiento (Hopwood, 1987: 218). La tabla 29 hace mención a los conceptos y a las definiciones sobre sistema contable por parte de los autores que integran esta perspectiva teórica (organizacional, cultural y conductual)

Tabla 29

Conceptos y Definiciones sobre el Sistema Contable de Roberts y Scapens, Richard Laughlin y Anthony Hopwood

	Roberts y Scapens	Richard C. Laughlin	Anthony G. Hopwood
Conceptos	Sistema de rendición de cuentas, dualidad de la estructura, prácticas contables, sistémico, estructura, operación, interacción, temporalidad, distancia, Interacción	Elementos técnicos, raíces culturales, lenguaje, comunicación, teoría crítica, Intersubjetivo, subjetivo, objetivo, cuasi-ignorancia, teoremas críticos, iluminación, estrategia, proceso discursivo, consenso	Sistema contable en uso, cambio contable, cambio organizacional, proceso emergente, prácticas contables, gobierno y control, coexistencia e interdependencia, movimiento, ojo contable, control social, contingencia, posibilidad
Definición	“Los sistemas no son estructuras, sino que los sistemas tienen estructuras, las cuales se producen y reproducen sólo cuando las personas interactúan unas con otras” (Roberts y Scapens, 1985: 446)	Sistema formal basado en la empresa que se expresa en términos numéricos fundamentalmente acciones financieras del pasado, presente y futuro de este tipo de empresas (Laughlin, 1984: 8)	El sistema contable es un todo complejo de prácticas contables reflejo de coyunturas organizacionales y constitutivo del cambio organizacional, contable y de sí mismo, que propicia el diálogo continuo entre lo posible y lo actual (Hopwood, 1987)

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017) con base en Roberts y Scapens (1985), Laughlin (1984) y Hopwood (1987)

El planteamiento que sobre sistema contable esbozan Roberts y Scapens, está apuntalado en una concepción dual de estructura planteado por Giddens. Se

hace una clara distinción entre sistema y estructura, con las que se empieza a observar la estructura como el medio y el resultado de la interacción.

En la definición que hace Laughlin, intencionalmente se hace mención a lo más tangible del sistema contable, pero ello se debe a que el autor indica que éstos encuentran su significado en lo cultural (intangible) y sería más difícil si estos eventos culturales se denominaran como contables.

El sistema contable en un estar permanentemente en movimiento como su principal característica, su dinámica hace aparentemente real, lo abstracto, según la definición de Hopwood. La contabilidad y el sistema contable pueden lograr que ciertos eventos organizacionales lleguen a ser lo que no eran, en este sentido producen el cambio y el suyo propio. Hay una fuerza interna que mueve al sistema contable hacia la interacción e interdependencia organizacional, un aspecto constitutivo de la contabilidad por explorar según el autor.

Paradigma Descriptivo-Normativo

Con los procesos de globalización económica que empiezan a gestarse a comienzos del siglo XX y que se consolidan en 1970, la internacionalización de los mercados se hizo intensa, al mismo tiempo que demandó de información económico financiera homogénea. En este contexto, se inicia un proceso de regulación contable buscando la uniformidad de la información, a la vez que se iniciaron los trabajos de investigación encaminados a verificar dicha homogenización, escenario que dio nacimiento a los estudios preliminares de la contabilidad internacional (Mueller, 1967).

Antes que uniformidad y homogeneidad, estos trabajos permitieron constatar la gran diversidad de sistemas contables y la necesidad de su comparabilidad, clasificación y posterior descripción. Dichos estudios permitieron hacer una evaluación racional de las diferencias y justificaciones existentes entre sistemas contables, viabilizaron el análisis de las prácticas contables en relación

con los entornos socioeconómicos y posibilitaron el estudio de la tensión entre los fines/medios y los procesos de regulación contable internacional.

En este escenario, el eje de atención fue la clasificación de sistemas contables, la cual estuvo señalada por ciertos factores que incidieron en su conformación: nivel de desarrollo económico, momento que vive una empresa, incidencias del marco político y sistema legal predominante (Mueller, 1968). Con este preludio, en la segunda mitad del siglo XX, empieza darse una serie de investigaciones que dan cuenta de dicha clasificación.

A continuación se hará referencia a tres autores que se consideran pioneros en la clasificación de sistemas contables: Nair y Frank (1980, 1982), Nobes (1983, 1991, 1992), Jarne (1997). En la primera parte de este paradigma se presenta el criterio de selección, es decir, como cada autor describe los hechos que giran alrededor del sistema contable. Por el hilo conductor existente entre estos, solo al final y de manera conjunta, se presentará el criterio de sistematización y de esquematización.

Selección

R. D. Nair and Werner G. Frank

Posterior a la creación del bloque de la Comunidad Económica Europea⁴², se fijó como fin el erigir un mercado único, en cuyo seno se planteó la necesidad de la armonización en materia contable. Para ello se dictó una serie de directivas en este sentido, las cuales tuvieron que enfrentarse a la dificultad de las grandes diferencias contables existentes entre países. La adaptación de dichas directivas por los países miembros no fue homogénea, puesto que en la información contable debió hacerse cambios radicales para ciertos países (España, Portugal, Luxemburgo, Italia, Grecia), mientras que para otros no lo fue tanto (Reino Unido, Holanda, Irlanda)

En la década de los ochenta R. D. Nair y G Frank en sus trabajos “The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classifications” (1980) y “Empirical Guidelines for Comparing International

⁴²Proceso que se inicia a partir de 1957 con la firma del tratado de Roma que crea la Comunidad Económica Europea (CEE). Luego en 1993 pasa a denominarse Comunidad Europea (CE)

Accounting” (1982), a partir de bases de datos suministradas por multinacionales de auditoría, llevan a cabo un estudio comparativo a nivel internacional de prácticas contables. Después de observar en 64 países 267 prácticas contables, concluyeron que las prácticas de divulgación son menos estables que las de medición, de allí que muestren mayor diversidad las primeras.

De esta manera los autores a partir de las prácticas contables existentes, realizaron una clasificación de sistemas contables en cuatro grupos: El británico, el latinoamericano, el continental europeo y el estadounidense. Sin embargo, para estos autores la clasificación tenía una validez limitada, ya que aplicaba para el conjunto de prácticas de medición por tener un mayor nivel de estabilidad y no tanto para las de divulgación de información, esto debido que no se estaba prestando suficiente atención a la naturaleza de las prácticas sobre las cuales se realizaba el estudio.

Esta clasificación de sistemas contables fue muy útil porque dio luces sobre el nexo fundamental entre estos y el entorno. Por ello es que con más fuerza, Nair y Frank constataron que para la clasificación, además de las prácticas, debía de tenerse en cuenta otras variables de entorno significativas como las económicas y culturales, si se pretendía una armonización de la información financiera. Aspectos críticos, si se tiene en cuenta que ello implicaba el abandono de tradiciones contables nacionales, tarea que involucraba profundizar en términos causales, sobre la relación de grupos de sistemas contables y variables de entorno.

Nair y Frank empiezan a presentar el conjunto de relaciones existentes entre variables económicas y culturales con la clasificación por grupos de sistemas contables. Sus estudios por ejemplo determinaron que era mucho más comparable la información financiera de las compañías de los países de Bélgica y Suiza, debido a que las prácticas de medición y de información eran muy similares.

Un segundo conjunto de relaciones fundamentales con las que se trabajó, fueron las relaciones causales dadas entre dichas variables y los sistemas contables derivados de clasificaciones, donde se guardó cuidado de reconocer la naturaleza de la práctica contable cuando se trata de comparar para clasificar. Un

trabajo empírico en esta dirección, implicó una muestra de países donde se necesitó durante un tiempo prolongado, observar que cambios desde el punto de vista económico y cultural se daba en cada país, para observar el cambio contable derivado de ello.

Otra vía empleada, fue observar el comportamiento de los factores intervinientes en la adopción de ciertas medidas encaminadas a la armonización contable llevadas a cabo por algunos países. En éstas se evaluó el éxito o fracaso de la disminución de la diversidad de prácticas contables, aspectos que fueron permitiendo elucidar los procesos de comparación.

Estos estudios preliminares, fueron de gran valía para los organismos de regulación contable internacional, quienes tenían y tienen la responsabilidad de los procesos de uniformidad contable. Trabajos que brindaron la posibilidad de aislar aquellas prácticas contables causantes de las diferencias entre sistemas contables y tratarlas de manera particular, elaborando políticas contables orientadas a este tipo de prácticas. Tarea que desde entonces no ha sido fácil y que según estos autores, debe iniciarse a partir de la reducción de la diversidad de las prácticas de divulgación, ya que es con respecto a estas que existe mayor dispersión. Labor que se hace más difícil, sino se atiende la complejidad que se deriva de la observancia de las variables de entorno económico y cultural de cada país.

Nobes Christopher

De acuerdo a Nobes (1992), las asimetrías producidas por la economía globalizada ha hecho que los entornos se hagan diferentes, cuestión que deriva en una heterogeneidad de sistemas contables. Según el autor, son seis las causas que motivan las diferencias a nivel internacional de los sistemas contables:

Entorno y Cultura. El entorno integrado por individuos y grupos sociales con intereses, los cuales condicionan las características del sistema contable. De su lado, lo cultural (normas y creencias comunes a un grupo social) determinan las formas del sistema. Entorno y cultura es un vínculo importante de analizar y que se refleja por ejemplo en la relación profesional y la uniformidad, que obliga a seguir la norma con el fin de mantener la autoridad del sistema. La relación práctica de

valoración y el principio de conservadurismo, en donde se da la influencia de éste en aquella. De esta manera el entorno y la cultura posibilitan más comprensión sobre el sistema contable.

Aspectos Legales. Las normas contables de los países dependen de los sistemas legales imperantes: derecho común o el derecho romano. El primero se distingue porque la actividad reglamentaria no es predominante, ya que busca soluciones precisas para eventos puntuales. El segundo se caracteriza porque en éste abunda la actividad reglamentaria que orienta y dirige, con lo que se establece referentes normativos a un nivel importante de detalle. Por ejemplo los países que se agrupan en sistemas Anglo, el predominio es el derecho común, mientras que el Continental Europeo se basa en sistemas legales de derecho romano.

Fuentes de Financiación. En este pueden darse dos situaciones: los proveedores de recursos financieros en su mayoría son bancos u organismos estatales locales, o que dichas fuentes estén localizadas en mercados financieros. En el caso de los primeros, se utilizarán criterios contables conservadores en la elaboración de la información, características de los países de la familia continental europea. Para los segundos, la información contable que se revele, hará énfasis en la fiabilidad, en cuyo caso el papel del auditor externo es fundamental, aspectos que son claves en los países que conforman el grupo anglo-británico.

Sistema Impositivo. Dependiendo del grado de incidencia fiscal en cada país, dependerá la comparabilidad de la información contable, ya que esta incide en la forma de valorar ciertas partidas en el orden fiscal y financiero. Es el caso del cálculo y el método que se utilice para la depreciación, en tal evento la ocurrencia de lo fiscal o lo financiero se hace determinante y produce diferencias importantes.

Nivel Profesional. El que exista agremiaciones de profesionales fuertes, con reconocimiento social lo suficientemente generalizado, se convierte en un aspecto importante que incide en las diferencias entre sistemas contables de los distintos países.

Inflación. Los países que se ven atravesados por esta variable, deben incorporar en el suministro de información contable a la inflación como si este evento fuera un hecho económico. Para ello deberán acudir a métodos de valoración distinto al valor histórico, que la incorporen con el objetivo de disminuir los efectos de dicho fenómeno en los estados financieros.

Aunque los trabajos de Nobes también se enfocaron en la clasificación, resaltó la importancia del entorno en ésta, pero su principal aporte es que en dichas clasificaciones impero los enfoques deductivos. Estos estudios partían de criterios a priori, que además de analizar las diferencias y similitudes provocadas por los disímiles entornos, tenían la función de interrelacionar racionalmente dichos análisis con la forma de operar del sistema contable.

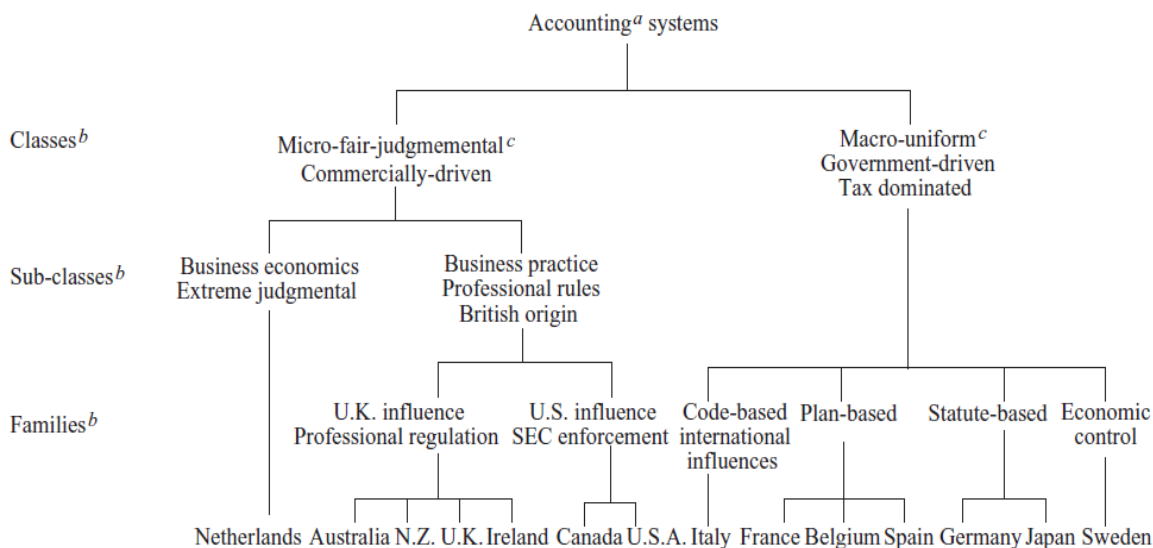
Esta orientación permitió la descripción y la comparación de los diferentes sistemas contables, determinando las características básicas y las estructuras dadas en los diferentes entornos. Se logró por ejemplo aproximar las ventajas y desventajas de los procesos de armonización, posibilitó distinguir un sistema dominante con respecto a otros, contribuyó a esclarecer el tipo de formación profesional con perfil internacional y dotó de herramientas que facilitaron la solución de problemas reales en los sistemas contables.

Con la estructura hipotética deductiva esbozada, el autor observó la dinámica evolutiva de la contabilidad, el entorno, aspectos legales y económicos de los países involucrados en dicha clasificación. Sus estudios analizaron si dicha clasificación deductiva era contrastable a partir de dos conjuntos de criterios que delimitan el sistema contable y que se valoran a partir de la constitución a priori que se conformó para estos.

El primer conjunto de criterios, fueron las variables explicativas (usuarios de la información, nivel de detalle de la norma contable y valor de la norma fiscal), el segundo grupo (conservadurismo, costo histórico, costes de remplazo, consolidación, provisiones/reservas y uniformidad) que podrían denominarse variables pragmáticas. Estos criterios fueron valorados de acuerdo a estructuras definidas a partir de muestras realizadas para países desarrollados, determinando dos grupos: macro y micro. En estos ubica los países de acuerdo a sus sistemas

contables, realizando con ello una estructura deductiva desde donde los clasificó, como se expresa en la Figura 3 y se explica a continuación:

Figura 3
Clasificación de los sistemas contables según Nobes C.



Fuente: Nobes (1983)

Nobes (1983: 271) propone una clasificación compuesta de dos grupos (Clases) de países: de base micro y macro-uniforme, los primeros muy influenciados por la actividad económica, los segundos afectados por el gobierno y aspectos fiscales. Clases que se conocen como Anglo y el Continental Europeo.

En los países de base micro se presenta una división de países (Subclases), aquellos que se relacionan a una doctrina económica de los negocios y los que pertenecen a enfoques pragmáticos de origen británico. Esta subclase británico-pragmática de acuerdo a su nivel de influencia, se divide en los países de predominio británico y los países de influjo estadounidense.

Los británicos hacen énfasis en la regulación profesional y los estadounidenses (cuyo referente es la SEC - Securities and Exchange Commission - con la responsabilidad de regular, vigilar y hacer cumplir la normatividad relacionada con las bolsas de valores y mercados financieros) subrayan la regulación corporativa.

Finalmente, los países de base clase macro-uniforme se dividen en aquellos países de influencia internacional basados en códigos, planes de impuestos, estatutos; y aquellos donde el control económico es fundamental.

Jarne J. José Ignacio

Jarne (1997) de su lado planteó la importancia de tener en cuenta en la clasificación de los sistemas contables, todos los componentes de que está integrado, donde las prácticas contables es uno más entre otros. De acuerdo al autor, para una adecuada clasificación además de las prácticas contables, plantea otros factores desencadenantes de las diferencias entre sistemas contables que hay que tener en consideración. Factores que divide en causas externas y causas internas.

www.bdigital.ula.ve

Tabla 30

Agentes Generadores de las Diferencia entre Sistemas Contables según Jarne

AGENTES EXTERNOS		AGENTES INTERNOS	
Sistema legal	Dependiendo de si el orden legislativo del país se enmarca en el Derecho Romano o en el Derecho Común, ello tiene influencia en la normativa contable	Fiscalidad	Determinante en el uso de las prácticas contables que un país lleve a cabo
Proveedor de la financiación	Si los proveedores de capital son locales y limitados o provienen de forma abundante del mercado financiero	Usuarios	Objetivos, normas y prácticas contables están determinadas por las necesidades de los usuarios
Nacionalismo	La identidad nacional arraigada de algunos contextos, a veces es reacia a la influencia exterior	Organización profesional	Una agremiación profesional fuerte, tiene influencia importante en la norma contable
Organización empresarial	Las formas como se configuran las estructuras de propiedad y de administración de las empresas	Educación	Criterios en que se funda la formación de profesionales. El énfasis en investigación y en prácticas de actualidad genera diferencias
Desarrollo del mercado bursátil	La existencia de un mercado bursátil significativo o no, condicionan la revelación de información	Objetivos De la contabilidad	La naturaleza y los objetivos de la contabilidad dependen de la interacción de factores internos y los externos.
Cultura	Capacidad de agremiación profesional, concepción de los criterios de prudencia y nivel de suministro de información		
Política	Filosofía y objetivos del sistema político predominante de un país		

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017) con base en Jarne (1997)

Estos factores externos e internos hacen parte central de la definición que el autor desarrolla para el sistema contable. Conceptualización que se convierte en el punto de partida de su propuesta, sin la cual no habría punto de partida y cualquier trabajo carecería de sentido. No tener su definición “puede llevar a la consideración del mismo como algo abstracto, sin posibilidad de ser analizado globalmente” (Jarne, 1997: 41).

Un trabajo que se convierte en un análisis del sistema contable en cuanto a “sistema”, es decir, como un “todo” constituido de partes en continua interacción. Un esquema conceptual que es previo a cualquier caracterización, por ello es que Jarne parte de una definición del sistema contable, esta se constituye en el referente para iniciar su propuesta. El autor lo define de la siguiente forma:

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: 43-Subrayado del tesista).

Como se anunció, los agentes externos e internos sobresalen en dicha concepción, a los que se suman el todo y las necesidades:

Agentes Internos. Es el conjunto de factores intrínsecos al sistema contable, constituido por el conjunto de componentes que lo integran y lo hacen un todo organizado.

Agentes Externos. Son aquellos agentes de orden externo y que inciden en la conformación del sistema contable, factores que los hacen diferentes en cada contexto.

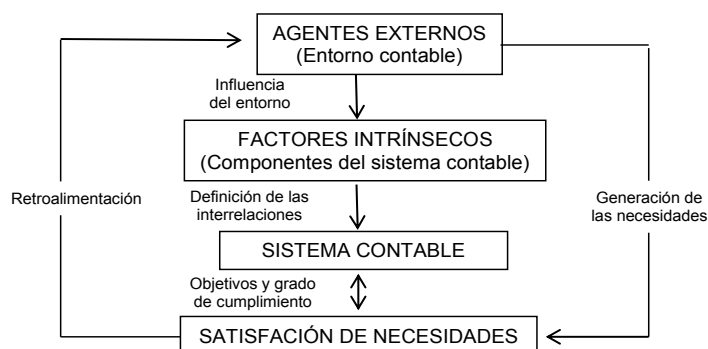
Todo. La perspectiva estructural del sistema contable, viene dado por su funcionamiento como resultado de la interacción de los diferentes componentes que lo integran.

Necesidades. Son las demandas realizadas por los agentes externos al sistema contable y que determinan la naturaleza, los objetivos y las prácticas contables en relación con emisión de información.

La anterior definición y los elementos que la constituyen, se representan en la figura 4:

Figura 4

Definición de Sistema Contable Según Jarne



Fuente: Jarne (1997: 44)

La anterior figura esquematiza lo que es un sistema contable, una estructura lógica que se inicia desde un entorno constituido por factores que inciden en la dinámica contable, de lo anterior se derivan unos componentes que

surgen a partir de las funciones que cada uno realiza al interior del sistema y que se definen como subsistemas.

El conjunto de interacciones que se dan entre los agentes externos y componentes crea unas necesidades que deberán ser satisfechas por la contabilidad, a través de un constante flujo de información dado desde el sistema contable que permite la retroalimentación y posterior alineamiento de expectativas e intereses implícitos en este.

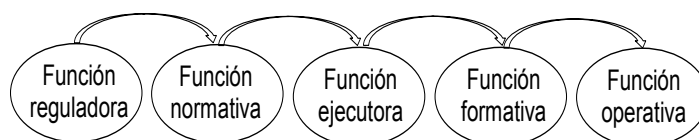
Las interacciones dadas entre estos factores en los distintos países, es lo que hace que los sistemas contables adquieran ciertas características particulares generando las diferencias entre los componentes del mismo. La existencia de dichas discordancias hace difícil la interpretación de la información por parte de los usuarios que se encuentran por fuera del sistema, de tal realidad surge la necesidad de clasificarlo para caracterizarlo y por este camino posibilitar su comparabilidad en la esfera internacional.

Funciones que cumplen los Componentes del Sistema Contable

Los componentes del sistema contable conforman el todo lógicamente estructurado, determinado por un entorno que demanda unas necesidades de información que deben satisfacerse. Para este evento, los componentes del sistema deben cumplir unas etapas o funciones que le son asignadas y que posibilitan la operatividad del sistema.

Figura 5

Funciones del sistema contable según Jarne



Fuente: Elaboración propia Betancur (2017) con base en Jarne (1997)

La primera función es la reguladora, que a manera de estructura se constituye en el marco de referencia, faro, camino o reglas de juego a través del cual discurre el funcionamiento el sistema contable. Es de resaltar en esta función la incidencia que tienen agentes externos como los modelos de emisión de normas contables Anglo americano y el Continental europeo (En adelante Aa/Ce) ya que cada uno tiene sus características propias.

Modelo Anglo Americano. Es un modelo que deviene de organismos profesionales, se centran en la economía de mercado y en la información direccionada a los usuarios de este contexto. Es un esquema normativo, flexible y funciona a partir de un conjunto de reglas de actuación resultado del criterio profesional y de situaciones particulares, en este modelo la normatividad fiscal no tiene mucha incidencia. Es apropiado por países como Estados Unidos, Canadá y otros.

Modelo Continental Europeo. Sus orígenes están muy relacionados a los organismos gubernamentales, si bien los organismos profesionales son importantes, no son determinantes en la emisión de normas. En este las normas contables tienen un carácter legal y se convierten en un marco regulatorio que indica de manera puntual el accionar contable de los profesionales.

En general, a este marco regulativo lo conforma el Marco Conceptual y un Plan General de Cuentas. El primero propone el conjunto de Principios Contables Generalmente Aceptados (en adelante PCGA), que hacen las veces de conceptos fundamentales que orientan las actuaciones del contable. El segundo establece las diferentes dinámicas operativas de las cuentas. Este modelo es seguido por países como Alemania, China, España, entre otros.

Una segunda función es la propia operacionalización del sistema, que se logra con base en los macroprincipios o reglas contables que definen las acciones que se deben llevar a cabo por la tercera función: la profesional. Esta función se encarga de la función reguladora, como de la aplicación de la norma a través de las reglas.

La formación de estos profesionales es la cuarta función, el énfasis que se realice a la formación, determina las formas de actuación de los profesionales,

circunstancia que se refleja en el sistema. Por último, todas estas funciones se manifiestan en información contable de los hechos económicos, la cual se elabora a partir de la aplicación de la última función: prácticas contables. Con estas se elabora y estructura la información para presentar a los usuarios.

El discurrir por cada una de estas funciones diferenciadas, la interrelación y actuación conjunta de los componentes, es lo que posibilita configurar la perspectiva estructural del sistema contable y que lo hace operativo.

Componentes del Sistema Contable

Una vez definidas sus funciones constituyentes del sistema contable, Jarne plantea los componentes internos y que define como subsistemas contables. En la elaboración de dicho propósito indica tres etapas. En la primera, se enuncian dichos subsistemas, luego se definen y por ultimo establece las interrelaciones entre estos. Antes de abordarlos, se enuncia lo que el autor define como subsistema contable:

Cada una de las partes que recurrentemente se encuentran en el sistema contable, configurándolo, y que, recogiendo la información vertida desde el entorno contable, su actuación conjunta y organizada es condición necesaria y suficiente para llevar a buen término la actividad del sistema en cuanto a la consecución de sus objetivos (Jarne, 1997: 90-Subrayado del tesista).

Recurrencia. La categoría de subsistema se asigna al componente cuya existencia es sistemáticamente observada en sí mismo, es decir, es lo iterativo del componente, pero que aparece con propiedades diferentes y con diferentes niveles de desarrollo.

Configuración. Es la forma con características propias de cada subsistema.

Información del Entorno. Los agentes externos juegan un papel determinante en la configuración de los subsistemas por el gran poder de injerencia que poseen.

Conjunta y Organizada. Si bien el estudio de los subsistemas se hace desde las partes del sistema, se debe tener presente que debe ser entendido como un “todo”.

Necesaria y Suficiente. La función que cumple cada subsistema y su interrelación con los otros, es necesaria para el adecuado funcionamiento del sistema. La constitución del sistema por subsistemas y la interrelación entre estos, son suficientes para que conjuntamente permitan cumplir las funciones que se le han asignado al sistema.

Consecución de Objetivos. Los entornos socioeconómicos y en estos los usuarios, demandan una serie de necesidades que deben ser satisfechos con la información que se procesa en los subsistemas y en los sistemas contables.

A juicio del autor (Jarne, 1997), se enuncian los subsistemas que conforma el sistema contable: Subsistema regulador, subsistema de principios contables, subsistema profesional, subsistema de formación y subsistema de prácticas contables. Este último subsistema lo divide en: Subsistema de prácticas de valoración y subsistema de prácticas de información. A continuación se relaciona en cuadro, con las definiciones que el autor hace de cada uno de ellos.

Tabla 31

Los Subsistemas Contables y sus Definiciones Según Jarne

Subsistema regulador	"Parte del sistema contable encargada de la elaboración, emisión, e implantación de la normativa contable, que, conjugando en el proceso de génesis de la norma las inquietudes y necesidades de los diferentes agentes afectados por la misma, va a regir la generación y publicación de la información contable empresarial" (p., 94)	
Subsistema de principios contables	"Parte del sistema contable que, a través de la definición de unos conceptos contables fundamentales (PCGA), traza la línea a seguir para la obtención de unos estados financieros que reflejen la imagen fiel del patrimonio, situación financiera y resultados de la empresa" (p., 96)	
Subsistema profesional	"Parte del sistema contable que comprende la actividad realizada por los profesionales de la contabilidad y auditoría, compaginando la protección del interés público y la satisfacción de necesidades de sus clientes, así como la actuación de las organizaciones de profesionales de la contabilidad y de las multinacionales de auditoría) (p., 100)	
Subsistema de formación	"Parte del sistema contable encargado del desarrollo de los conocimientos y técnicas básicas para aplicar los principios y normas contables, y transmitirlos a un conjunto de agentes que sean capaces de aplicarlos con posterioridad (profesionales), así como, de la estructuración del recorrido lógico para la obtención, por parte de los profesionales, de la cualificación profesional (expertos contables)" (p., 103)	
Subsistema de prácticas contables	Subsistema de prácticas de valoración	"Parte del sistema contable que refleja los criterios objetivos seguidos en el proceso de reconocimiento, medición y valoración contable, poniendo en condiciones de ser incluidos en los estados e informes financieros, en términos monetarios, a los flujos económicos, derechos, obligaciones y demás modificaciones en la estructura patrimonial de la empresa surgidos de las transacciones realizadas por la misma" (p., 107)
	Subsistema de prácticas de información	"Parte del sistema contable encargado de determinar la cantidad y formato de la información contable, previamente procesada, que se va a suministrar al exterior, así como la periodicidad y mecanismos de dicha comunicación" (p., 108)

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017) con base en Jarne (1997)

Las interrelaciones entre subsistemas, es el otro elemento restante de la fundamentación para el análisis de los sistemas contables desde sus componentes, el cual condujo a la construcción de un modelo de sistema contable por parte de Jarne. Desarrollando su propia función, cada subsistema contable se va interrelacionando con el resto de componentes y de este modo se define la actuación del sistema contable como un todo.

El objetivo de esta fase es proveer al sistema y sus subsistemas de un sentido integral, de cómo sus interrelaciones contribuyen a la globalidad e integralidad del mismo. A continuación se resumirá en la Tabla 32 las diferentes interrelaciones que se dan entre los componentes (subsistemas).

Tabla 32
Interacciones entre Componentes del Sistema Contable

	Subsistema regulador	Subsistema de principios contables	Subsistema profesional	Subsistema de formación	Subsistema de prácticas contables de valoración	Subsistema de prácticas contables de información
Subsistema regulador		Quien ejerza mayor influencia en la regulación (Aa/Ce) hará que los PCGA adquieran una determinada connotación	La forma como se articulen las organizaciones profesionales dependerá de del modelo regulativo que se siga	Los énfasis en la formación de profesionales vendrá determinado por la incidencia del modelo regulativo dominante	Las características de la regulación contable que predomine será el faro orientador de las mismas.	El provisión de información por parte de las empresas a los usuarios, depende de si la regulación es de origen público o privado
Subsistema de principios contables	Los principios contables según sean Aa/Ce, orientaran el desarrollo de normativa contable		Los profesionales al tener como referente PCGA, su actuación estará definida por estos mismo principios	El proceso de formación, al estar en sintonía con el entorno, se identifican con los PCGA	Las practicas se definirán por el conjunto de reglas que se asuma	La información que se elabore estará signada por el conjunto de principios que se adopte
Subsistema profesional	La incidencia profesional en la elaboración de normas, dependerá de si la regulación está bajo Aa/Ce	La influencia profesional es notoria, si se tiene en cuenta que las reglas son resultado de su actividad		Formación en competencias que redunden en la adecuada realización de la actividad profesional	Del ejercicio profesional emergen las mismas prácticas contables. Así mismo de esta actividad surgen los ajustes a las practicas por la vía de la auditoria por ejemplo	
Subsistema de formación	Es el que hace el aporte intelectual en la emisión de normas contables	La adecuada interiorización de los PCGA, cobra importancia para la adecuada marcha del sistema	Si existe un adecuado marco educativo, favorece el ejercicio y práctica profesional		Conlleva a una adecuada medición y valoración de los hechos económicos	Los profesionales aportan su saber en la elaboración de información y su correcta interpretación
Subsistema de prácticas contables	El quehacer contable permite hacer los contrastes y ajustes frente a vacíos normativos	En las practicas se materializa el espíritu de los principio contables que se adopte	Permite mejorar las áreas que necesitan más desarrollo, nuevos roles y mejorar la labor de auditoria	Evidencian en la actividad del sistema contable, los vacíos en el proceso de formación		

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017) con base en Jarne (1997)

En la tabla puede observarse como cada uno de los subsistemas se relaciona con los demás. El vincular el subsistema regulador con el resto, manifiesta la necesidad del cumplimiento de la norma que el mismo sistema dicta; la actividad del subsistema principios contables tiene como objetivo estampar el camino que se debe seguir en la producción de información; de su parte con el subsistema profesional se incorpora al sistema contable la actividad de los profesionales.

En el subsistema de formación se da la transmisión de conocimientos y destrezas contables con la que los profesionales influyen las otras partes del sistema. Por último el subsistema de prácticas contables aporta conocimientos desde la realidad inmediata y desde la misma información que permiten la retroalimentación del sistema contable.

Definición de Variables de los Subsistemas Contables

Definidos los sistemas contables y las interrelaciones dadas entre los diferentes subsistemas, queda delimitada la estructura del sistema. Lo siguiente que Jarne (1997: 120) indica, es establecer las variables que integran cada uno de los subsistemas contables:

Subsistema Regulador: Organismos, normativa e implementación

Subsistema Principios: Concepto, definición, imagen fiel y prioridades

Subsistema Profesional: Organizaciones y auditoría

Subsistema Formación: Académica y profesional

Subsistema Valoración: Inicial, posterior y aspectos puntuales

Subsistema Información: General, estados financieros y complementarios.

Con las variables propuestas para cada subsistema, se hacen los análisis en los países que sirven de muestra para el estudio realizado, es decir, la sumatoria de todas las variables analizadas, es el punto de partida para hacer el trabajo de campo el cual se apoya en cuestionarios donde se vinculan estas variables.

Sistematización

En la primera mitad del siglo XX aflora la edad de oro de la investigación *a priori*, que con la lógica postulacional deductiva de Mattessich en los años setenta, alcanza su máxima expresión. Esta orientación es la que surge a las instituciones encargadas de la regulación contable internacional de los elementos teórico-metodológicos para la elaboración de marcos conceptuales. Emerge de esta forma el paradigma de la utilidad de la información, en la cual convergen los conceptos de: entorno, objetivos, usuarios, necesidades, información, decisiones y utilidad.

Son precisamente estos eventos, los activadores de la investigación empírica en contabilidad y del sistema contable. Esta nueva realidad implicó por la vía positivista, constatar las relaciones que debieron darse para que en un entorno particular se satisficieran las necesidades de información útil, con la cual unos usuarios exclusivos tomen decisiones adecuadas en un naciente escenario enmarcado en los objetivos como norte.

Partiendo de las premisas: “es en los sistemas contables donde acontecen estas relaciones” y “los objetivos se hallan en el centro de este constructo” [comillas del tesista], hacen que los sistemas contables se conviertan en un escenario propicio para el desarrollo de investigación empírica, con la finalidad de compararlos y clasificarlos. Este es el camino que emprendieron Nair y Frank, Nobes y Jarne, con los que se pone en evidencia para el constructo agrupaciones por similitudes y diferencias.

El aporte de los trabajos de Nair y Frank hace mención a la descripción de las prácticas contables llevadas a cabo en diferentes países, así como de la normatividad vigente. Trabajo que facilitó el establecimiento tanto de similitudes como diferencias entre sistemas contables de distintos países, posibilitando su clasificación posterior.

Por su parte, las investigaciones de Nobes además de tener en cuenta las descripciones propias de los sistemas contables, involucra en su análisis variables de entorno que son determinantes en la conformación de los mismos y que se deben tener en cuenta para sus clasificaciones y agrupamientos. De esta

manera desborda la descripción meramente contable, y analíticamente lo relaciona con el entorno en el que habita este constructo.

Al entender al sistema como un “todo” constituido de partes en continua interacción, Jarne con antelación a cualquier caracterización o sistematización de éstos en diferentes países, lo que propone previamente es un esquema conceptual. Un concepto que se constituye en el deber ser, integrado por aspectos funcionales llevados a cabo por las interacciones dadas entre subsistemas que bajo una fuerza holística propician el logro de objetivos.

Es esta concepción inicial lo que hace operativo al sistema contable, inferencia a partir de la cual también se hizo posible analizarlos en los contextos de los países. De este análisis se abstraigo información relacionada a los sistemas y subsistemas contables, con éstos se realizó la respectiva caracterización y clasificación de sistemas y subsistemas contables propuestos por este autor.

El recorrido realizado por las tres visiones de los autores antes mencionados, en el ámbito de la investigación (método-metodología) representa dos enfoques que han permitido observar al sistema contable. El primero, al que se le puede catalogar como inductivo, describe las prácticas contables llevadas a cabo en contextos particulares, para lo cual hace uso de técnicas estadísticas aplicadas a robustas bases de datos, con las cuales se obtienen agrupaciones por países.

A esta primera orientación se agrega la perspectiva analítica, que sumando a las prácticas los factores de entorno que son determinantes en la configuración del constructo. Tarea que se inicia con el planteo de ciertas variables, desde las cuales se hace una clasificación de los sistemas contables existentes en el plano internacional.

Finalmente, el proponer un esquema conceptual, para luego contrastarlo en diferentes países, inicia un camino muy fructífero para la investigación y el desarrollo epistemológico del sistema contable. Una vía donde además de presentar conceptualmente al sistema para su posterior caracterización, abre la posibilidad para modelización de los sistemas contables, estableciendo los a priori que permitirían evaluar las reacciones del sistema frente a cambios (Jarne). Esta

propuesta inicial y necesariamente conceptual, previa a cualquier sistema en uso y su posterior clasificación, es un deber ser que se enmarca en un enfoque deductivo.

Es así como a la luz de estos autores y sus trabajos, se observa un tránsito entre lo inductivo y lo deductivo. Investigaciones que han permitido el conocimiento del sistema contable a partir de su clasificación y caracterización, primero desde las prácticas y características contables, y segundo, desde la presentación de un esquema conceptual previo a su contrastación y categorización. Lo anterior, en el plano epistemológico, se interpreta como una transición entre lo objetivo y lo subjetivo.

En el plano ontológico, se refrenda la dimensión objetiva de la cual informan los sistemas contables. Las prácticas y características contables de determinados ámbitos, las variables de entorno (factores externos e internos) y su caracterización/clasificación, son hechos que corresponden a la realidad objetiva que como un todo, determina los objetivos que todo sistema debe cumplir.

Esquemmatización

Síntesis General

Los trabajos de este paradigma, y de los cuales Nair y Frank, Nobes y Jarne son representantes, dan cuenta de una línea de tiempo que es complementaria. En una primera etapa, se describen y comparan las prácticas contables de los países, con los que se exhibe las características propias de cada sistema, trabajo que deja de lado cualquier pretensión intuitiva y se centra en las prácticas contables de diferentes países. En la segunda etapa y de manera analítica, se incorporan variables del entorno que son determinantes en la clasificación de sistemas contables.

Finalmente y partiendo de los resultado de las dos anteriores etapas, la propuesta conceptual, para luego contrastarla en diferentes países. Se inicia un camino muy fructífero para la investigación y el desarrollo epistemológico del sistema contable. Una vía donde además de presentar conceptualmente al sistema contable para su posterior caracterización, abre la posibilidad de su modelización,

estableciendo los *a priori* que permitirían evaluar las reacciones del sistema frente a cambios de los factores de entorno.

En resumen, analizando las prácticas se podía describir el sistema contable, posteriormente se argumenta que el camino que habría de seguirse es la definición de un esquema conceptual que orientara la clasificación. Esto fue el resultado de investigaciones soportadas bajo metodologías/métodos de carácter inductivo y deductivo, respectivamente. Configuraciones que hicieron posible el reconocimiento epistemológico objetivo/subjetivo para el conocimiento del sistema contable. En la tabla 33 se relacionan los conceptos que desde las investigaciones precedentes se presentaron, al tiempo que se expone las definiciones que sobre sistema se elaboraron:

Tabla 33

Conceptos y Definiciones sobre el Sistema Contable de Nair y Frank, Nobes y Jarne

	<i>R. D. Nair y Werner G. Frank</i>	<i>Nobes Christopher</i>	<i>Jarne J. José Ignacio</i>
Conceptos	Prácticas contables de medición, divulgación, estudio comparativo, componentes cultural, social, económico, causal, descriptivo, clasificación.	Análisis, clasificación, interrelación racional, estructura deductiva, criterios a priori, descripción, comparación, características básicas, grupo de sistemas contables, variables financieras, fiscales, profesionales, inflación.	Agentes internos y externos, subsistemas contables, componente, interrelaciones, “todo”, estructura, variable necesidades, función recurrencia, iterativo, integralidad, modelos anglo, continental.
Definición	“Conjunto de principios, normas y prácticas que gobiernan el suministro de información financiera en un momento del tiempo y en un lugar determinado” (Bernau, 1995: 994).	“Conjunto de principios y prácticas que articula todo suministro de información financiera, cuyas especificaciones, relativas a objetivos, características y requisitos que deben reunir los datos que se publican, se encuentran influenciadas por los entornos en las que habitualmente opera y actúa la contabilidad” (Rodríguez Lago, 1993: 44)	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: 43)

Fuente: Elaboración Propia (Betancur, 2017) con base en Nair y Frank (1980), Bernau (1995), Nobes (1992), Rodríguez Lago (1993) y Jarne (1997).

Paradigma Neoinstitucional

En el marco de la globalización económica y financiera que empieza a gestarse a comienzos del siglo XX, se levanta una visión estructural que depende de una fuerte forma institucional con la finalidad de concretarla. Lo contable no se exime de esta realidad, la existencia de subsistemas contables cumpliendo funciones relacionadas con el mantenimiento del sistema contable (Jarne, 1997), la contabilidad, la organización y el orden socioeconómico, es una demostración de esa mirada estructural.

No es solo el estudio de las prácticas contables, componentes y variables de entorno interno y externo en interacción las que permiten conocer el sistema contable; también lo son las instituciones encargadas de la regulación las que condicionan la contabilidad en general y el sistema contable en particular.

Selección

Este conjunto de instituciones conforman el subsistema regulador, uno de los componentes esenciales de sistema contable, encargado de la elaboración, emisión e implantación de la norma contable. La regulación de la práctica contable por ejemplo, es el resultado de la fuerte incidencia institucional (anglo americana o continental europea) que la ha determinado, utilizado y exigido para la información que se considera útil. Por lo anterior, es de vital importancia aproximar el marco institucional que ha estado impulsando los procesos de normalización contable a nivel internacional como lo son: Regulación contable internacional Institucional-Estatal, Neoinstitucional-Interestatal y Corporativista.

Regulación contable internacional Institucional-Estatal

En la primera mitad del siglo XX, se desatan unas dinámicas socioeconómicas globalizadoras que depositan su confianza en un conjunto de instituciones⁴³, bajo el supuesto que con estas se lograría la conducción del

⁴³Organización de Naciones Unidas (ONU), Fondo Monetario Internacional (FMI), Banco Mundial (BM), Organización de Estados Americanos (OEA), Grupo de los Ocho (G8), Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), entre otros

mundo económico y alcanzar la armonía y el equilibrio social (DiMaggio y Powell, 1999). Una visión holista y sistémica de la economía, dictando en términos normativos, las formas del accionar humano, acciones que solo pueden ser explicadas por la pertenencia a un sistema del cual se es parte y donde lo fundamental son las relaciones de poder que permiten el progreso de la economía.

Con los acontecimientos derivados de la depresión de 1929, la American Institute of Accountants⁴⁴ (AIA) en asocio con la New York Stock Exchange⁴⁵ (NYSE), inician la elaboración de declaraciones con gran incidencia en la contabilidad y que empezaron a dar forma a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (GAAP, por sus siglas en inglés). Desde este momento los GAAP y los procedimientos de auditoria, empezaron a ser tenidos en cuenta por la Securities and Exchange Comisión⁴⁶ (SEC) para las empresas cotizantes del mercado financiero estadounidense. Es así como se hace evidente el surgimiento de una regulación contable de carácter institucional/profesional, bajo la tutela de la esfera estatal a través de la SEC se definió el sistema contable norteamericano.

En este contexto se empieza a elevar la regulación contable internacional de naturaleza profesional derivada de organismos estatales. En este marco institucional nace el concepto de norma contable, que inicialmente y de manera indiscriminada se anunció como principio, regla, requisito, característica, con el propósito de orientar la práctica profesional y uniformar las actuaciones para una adecuada elaboración de información contable (Zeff, 1972; Tua, 1985; Cañibano, Tua y López 1985).

Por aquellos años, la American Accounting Association (AAA), organismo creado en 1936 para incentivar la excelencia de la esfera investigativa y educativa a nivel mundial de la práctica contable en el mundo, publicó el trabajo “A tentative statement of accounting principles affecting corporate reports” (1936), elaborado

⁴⁴ Instituto Americano de Contadores.

⁴⁵ Bolsa de valores estadounidense

⁴⁶ Entidad creada en 1934 en Estados Unidos como organismo regulador y supervisor de las bolsas de valores, con la misión de hacer cumplir el marco regulativo en torno a este mercado.

por los académicos, Paton y Littleton. Este documento se convirtió en un referente, ya que allí formularon un modelo para explicar prácticas relacionadas con la valoración a costo histórico, que ya eran muy generalmente aceptadas en el ámbito estadounidense.

Desde su creación en el seno de la tercera década del siglo XX, la American Institute of Accountants (AIA), empieza a emitir boletines relacionados con prácticas contables y procedimientos de auditoría. Esta organización emitió el trabajo “A Statement of Accounting Principles” liderado por los académicos Sanders, Hatfield y Moore (1938) donde hacían una defensa de las prácticas generalmente aceptadas.

El trabajo coordinado AIA y SEC daría nacimiento al Committee on Auditing Procedure (CAP), institución que compilaría lo regulado por dicha alianza y la convertiría en recomendaciones a seguir (Barber, 1982), empezándose a denominar Accounting Research Bulletin (ARB). Recomendaciones (Principios, normas, reglas) resultado de la experiencia y de la práctica habitual como la mejor a seguir hasta hacerse obligatoria, avaladas por instituciones de profesionales y gubernamentales que le imprimieron legitimidad.

A partir de 1959, dos décadas después de iniciado este proceso de regulación, surge la necesidad de ocuparse de una manera más racional, para darle soporte a este trabajo empírico y aplicado inicial, “no se trata ya de seguir sin el más puro y simple proceso de inducción anterior, sino de trazar un esquema deductivo que permita llegar a derivar normas concretas a partir de unos postulados y principios previos” (Cañibano; Pereda y López, 1985: 313).

Este cambio empieza a darse en medio de críticas a la poca evidente uniformidad de la información contable financiera para su comparabilidad, y a la falta de una rigurosidad científica que se venía observando en la elaboración de principios que orientaran de mejor manera la práctica profesional. Empiezan a darse así, una serie de transformaciones institucionales donde el AIA es remplazado American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), y se empieza a trabajar para buscar los caminos más adecuados racionalmente para elaborar principios contables.

El AICPA inicia los trabajos y publica un reporte anunciando la necesidad de realizar estudios que le den un basamento científico a la contabilidad y a la emisión de principios. En esta dirección, reemplaza el CAP por la *Accounting Principles Board* (APB) y de esta deriva una dependencia para emprender dicha tarea: Accounting Research División (ARD).

Si bien la APB continuó muy adherido a la aceptación generalizada de los principios, es de tenerse en cuenta que con la creación de estas instituciones, quedo abierta la posibilidad de racionalizar la práctica, buscando un camino por la vía de los postulados-principios-reglas pensados bajo una lógica deductiva. Es así como la década de los 60 se caracterizó porque el ARD emitió varios estudios denominados Accounting Research Studies (ARS).

Dos de esos ARS empezaron a constituirse en el prelude de la vía hipotético deductivo que se demandaba para la construcción de reglas. El ARS No. 1 que trataba sobre postulados para la contabilidad (Moonitz, 1961), y el ARS No. 3 que desarrollo un conjunto de definiciones (Sprouse y Moonitz, 1962).

Estandarización Contable Internacional Neoinstitucional-Interestatal

La década de los setentas irrumpe con sus dinámicas propias, la economía globalizadora por ejemplo, inicia una segunda fase con predominancia en lo financiero. Con estas, una serie de transformaciones a nivel institucional que favorecen su evolución y por esta vía, la de instituciones facultadas para orientar los procesos de regulación contable internacional.

La perspectiva Institucional empieza a ser reemplazada por una Neoinstitucional. Esta nueva orientación conserva el escepticismo por los enfoques económicos y organizacionales basados en actores racionales, también mantiene la visión del proceso de institucionalización dependiente de lo estatal. Sin embargo, se distancia de su anterior, al darle menos importancia a los conflictos internos y externos a la organización, ya que estos debían ser resueltos a través del cumplimiento de ciertas reglas que la estructura les debía imponer.

En un contexto complejo y diferenciado como el que surgía, era necesario contar con una estructura institucional que coordinará la economía y a las

organizaciones, para tal propósito había que adoptar el concepto de reducción de los costos de transacción (North, 1990), uno de los conceptos centrales de este enfoque y que la mirada estructural preveía.

En este naciente escenario, el ARB se convierte en el Financial Accounting Standards Board (FASB), máximo organismo emisor de regulación contable internacional del lado Norteamericano. Hegemonía que en este momento histórico de los años setentas, empieza a compartirse con Europa a través de la International Accounting Standards Committee (IASC), institución también emisora de normatividad contable internacional. FASB e IASC se convierten en el nuevo marco institucional de carácter interestatal comisionados para la regulación contable.

Financial Accounting Standards Board (FASB)

En este panorama el marco institucional emergente del lado estadounidense, supeditando la regulación a los objetivos de la información, direccionamiento que empieza a contemplar e impulsar organizaciones como el AICPA, dando cabida a múltiples usuarios que como implicados, hicieron parte de forma más generalizada, en la producción de regulación contable.

Como resultado de las críticas que se le formularon al APB por estar tan alineado con las prácticas contables de general aceptación y por la poca atención prestada a los trabajos de Moonitz (1961) y de Sprouse y Moonitz, (1962) sobre un marco conceptual, en 1971 el AICPA conformo un grupo de estudio liderado por Robert M. Trueblood para que iniciara el camino de construcción de un marco conceptual para la contabilidad financiera. Es así como se publicó en octubre de 1973 un documento denominado “Informe Trueblood”, donde se daba cuenta de los objetivos de los estados financieros para inversores, prestamistas y acreedores financieros.

Lo expresado en dicho informe, permitió al FASB iniciar el camino para la elaboración de un discurso conceptual para la contabilidad financiera, pero no solo para el ámbito regulador norteamericano

“sino también para otros grandes normalizadores. La recomendación del Informe Trueblood no sólo se incluyó en el enunciado de conceptos 1 del FASB

sobre los objetivos emitidos en 1978, sino que también se incluyó como parte integrante de las declaraciones de objetivos establecidas por los normalizadores en Canadá (1988), Australia (1990) y Reino Unido (1999), así como en los marcos conceptuales emitidos por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en 1989 y conjuntamente por el FASB y el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en 2010. Se precipitó una poderosa tendencia en todo el mundo” (Zeff, 2015: 2)

De esta manera, el cuerpo de conocimiento contable y el sistema contable, deja de ser el resultado de las prácticas contables como una actividad de uso habitual de la norma. Con este propósito se crea en 1973 el FASB y casi inmediatamente a su creación, propone un marco conceptual para la contabilización y presentación de estados financieros, el cual estaba constituido por unos objetivos, características cualitativas e información, acogiendo de esta manera lo sugerido por las recomendaciones del “Informe Trueblood”.

Los principios contables empiezan a ser remplazados por estándares y su preocupación es la búsqueda de información útil para un usuario del mundo empresarial y bursátil, una tendencia con fuerte influencia de organismos profesionales tutelados por el Estado.

De las prácticas generalizadas y de habitual uso se pasó a un marco conceptual, toda una taxonomía hipotético deductiva constituida de postulados y principios. Pero lo más importante de esta nueva lógica, lo constituyó el hecho de subordinar la norma que orienta la práctica, a unos objetivos de información contable útil, haciendo del estándar un medio para la consecución de un fin. Así propuesto, un sistema contable carece de sentido sino está orientado a esos objetivos y esa utilidad.

International Accounting Standards Committee (IASC)

Definido el basamento conceptual, el proceso de emisión de normas se haría más expedito y ante todo más operativo, ya que las reglas que de este referente conceptual surgieran, estarían provistas de una lógica que contribuiría a evitar contradicciones y conflictos, los cuales se resolverían por tener como referencia estas bases comunes.

Esta perspectiva fue la que heredo el International Accounting Standards Committee (IASC), organismo europeo creado en 1973, empezando emitir estándares para la contabilidad: los International Standards Accounting⁴⁷ (IAS). Al igual que el FASB estadounidense, el IASC europeo observó las mismas fuertes raíces institucionales que dieron a su origen.

En primera instancia se crea en 1966 el Accountants International Study Grupo (AISG), un grupo de estudio de la contabilidad, en alianza con otros grupos institucionales de estudio del Reino Unido, Estados Unidos y Canadá. Seis años después nace el Committee for the Coordination of the Accounting Profession (ICCAP), con el objetivo de elaborar normas contables de carácter internacional, de manera coordinada con otros organismos de nivel mundial. El ICCAP crea el IASC y posteriormente en 1977 el ICCAP se transforma en la International Federación Of Accountants⁴⁸ (IFAC).

En 1983 aparece la International Organization of Securities Commission (IOSCO), organismo internacional que aglomera todos entes reguladores de valores del mundo. Posteriormente el IASC y el IOSCO acuerdan trabajar en la búsqueda de un conjunto de estándares para ser utilizados en los mercados de capitales. En 1989 es aprobado el Marco Conceptual para la elaboración y presentación de información financiera, a partir del cual el IASC emitió 41 estándares denominados International Standards Accounting⁴⁹ (IAS).

Es así como en el ambiente económico financiero que se levantó alrededor de los años setentas, aparece un marco institucional que definió las directrices a las que el sistema contable se debía adaptar y que el entorno organizacional y contable a nivel internacional debía apropiarse.

Corporativización de la Regulación Contable Internacional

El ambiente económico financiero que se originó en los años setenta y se consolidó en las tres décadas siguientes, hizo que la dimensión financiera llevada

⁴⁷ En su traducción al español su denominación es: “Estándares Internacionales de Contabilidad” (NIC).

⁴⁸ Federación Internacional de Contadores Públicos, por sus siglas en español. Mientras que el IASC emite estándares de información financiera, la IFAC empieza a emitir estándares de auditoría (NIA), del sector público (NICSP), educación (IES) y de ética profesional.

⁴⁹ Estándares Internacionales de Contabilidad (NIC), denominación en español

a cabo en el mercado de capitales, se sobrepusiera a la economía real. En medio de dicho escenario aparecen “un nuevo tipo de agentes financieros a escala mundial: los inversores institucionales. Estos inversores están formados fundamentalmente por tres categorías de agentes: fondos de pensiones, fondos de inversión y compañías de seguros” (Álvarez y Medialdea, 2010:177).

Estos nuevos agentes de carácter corporativo surgidos de los procesos de desregularización de la economía y las finanzas finalizando el siglo XX y comienzos del XXI, canalizan el ahorro y las pensiones hacia el sector financiero en cantidades y dimensiones colosales. Por la vía del mercado de capitales, empiezan a tener presencia en las empresas cotizadas de todo el mundo, actuando sobre las formas de propiedad, control y gestión de las mismas.

De esta forma, empiezan a aplicar criterios de gestión para las empresas de todo el mundo, a través de lo que se ha venido a denominar “Gobierno Corporativo”. La manifestación de esta tendencia, es el paso de un modelo empresarial basado en los “*Stakeholders*”, cuya característica es el control interno en manos de una junta y unos administradores, a un modelo soportado en el control externo por parte de agentes del mercado accionario denominados “*Shareholders*” (Álvarez y Medialdea, 2010).

La capacidad que tienen para castigar las empresas que no logren ciertos niveles de rentabilidad y liquidez, al deshacer posiciones y migrar con sus capitales a otros contextos, obliga a que en la contabilidad y los sistemas contables se incorporen elementos teóricos de la economía neoclásica y de las finanzas corporativas. Es en esta atmosfera que a inicios del siglo XXI nace el IASB.

Accounting Standard Board (IASB)

El IASC emitió estándares (IAS-NIC) hasta el 2001, año en que fue remplazado por la International Accounting Standard Board (IASB), actual organismo regulador a nivel internacional y a partir de entonces empieza a emitir los International Financial Reporting Standards⁵⁰ (IFRS). El propósito del IASB es

⁵⁰ Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en español

lograr comportamientos homogéneos en la elaboración de información financiera a la vez que proporcionar a los usuarios y auditores, un marco de criterios que les indique como fue elaborada dicha información.

Pese a la necesidad de homogenización del sistema contable a nivel internacional, persistían las dos orientaciones instituidas: El FASB americano y el IASB europeo, cuestión que empieza a decantarse en favor del IASB, cuando el IOSCO y la SEC empiezan a demostrar interés en las NIC (IAS) y NIIF (IFRS), con anuencia del FASB americano de carácter privado. Lo anterior si se tiene en cuenta que la SEC, organismo estatal encargado de la regulación bursátil en Estados Unidos, posee una fuerte influencia sobre IOSCO, máximo organismo regulador y supervisor de las bolsas de valores del mundo.

Derivado de lo anterior, en noviembre del 2002 se firma el Acuerdo Norwalk entre IASB europeo y el FASB americano, con el fin de acercar este con aquel, a través de un proceso por convergencia. El acercamiento de estos dos sistemas contables de gran incidencia mundial, se ha efectuado con respaldo del FASB, esto debido a que el IASB ha aceptado acoger algunos de los referentes norteamericanos.

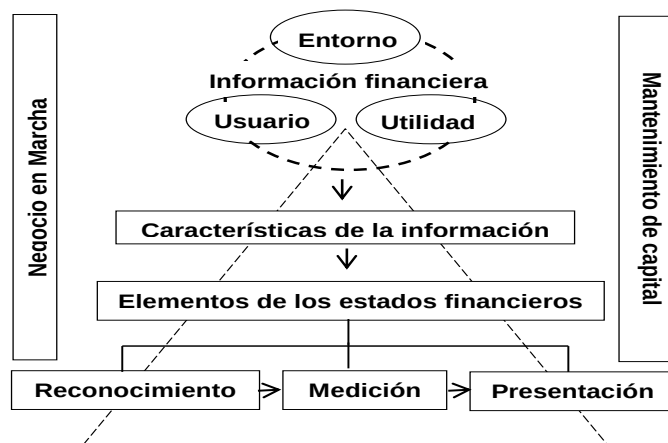
En Marco Conceptual como Resultado de la Adopción Hipotético-Deductiva por parte del FASB y el IASB

Un marco conceptual es el referente filosófico que dota de significado y sentido la información financiera. Es un faro orientador que dice por qué, para qué y cómo se presenta la información financiera útil para la toma de decisiones, antes que una norma o estándar como tal, debe entenderse como imperativos a seguir para quien emite la norma, auditores, elaboradores de información financiera y los que la utilizan.

Como resultado de la convergencia entre FASB e IASB, este último organismo inició en el año 2004 la revisión del marco conceptual de 1989 que había adoptado de su congénere americano, labor que en su primera fase terminó estando de acuerdo en la publicación del marco conceptual 2010, donde se modificaron en parte los objetivos y las características cualitativas de la

información financiera. La figura 6 da cuenta de la taxonomía hipotético-deductiva del marco conceptual 2010:

Figura 6
Marco Conceptual IASB-2010



Fuente: Elaboración propia (Betancur: 2017)

En la versión del marco conceptual de 1989, los conceptos de usuarios e información eran más amplios. Sobre el primero se daba cuenta de un conjunto de destinatarios (Inversionistas, empleados, acreedores financieros, proveedores comerciales, clientes, entre otros); con respecto a la información, además de financiera también era social y ambiental.

El entorno predominante económico-financiero y todo su marco institucional iniciado, hizo que en el proceso de convergencia de marcos conceptuales entre FASB y el IASB se privilegiara un solo tipo de usuarios, aquellos que potencialmente se podrían convertir en proveedores de recursos financieros para las empresas (Inversores, prestamistas, acreedores, entre otros). De igual forma la categoría información útil se mantuvo, pero ahora lo era siempre y cuando contribuyera a la toma de decisiones para este tipo específico de usuarios mencionado.

Las características cualitativas son los atributos que hacen que la información sea probablemente más útil para inversores, prestamistas y

acreedores financieros. La utilidad de la información estaba dada por su relevancia y representación fiel, características fundamentales de la información financiera útil. Otras características cualitativas como la comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad mejoran la utilidad de la información que es relevante y está fielmente representada, estas características de mejora contribuyen a determinar cuál de las dos opciones debe emplearse para describir un hecho económico.

El marco conceptual esta propuesto sobre dos hipótesis: Negocio en marcha y mantenimiento de capital. La primera hipótesis se tiene en cuenta cuando se supone que un negocio va continuar funcionando en el tiempo, por lo tanto la información que se elabore deberá considerar este aspecto; si por el contrario se pensara en su liquidación, la información a preparar tendría otras características.

El mantenimiento de capital se refiere a la decisión que toma una empresa por el capital a mantener: financiero o productivo. La decisión por la que se opte, definirá para los usuarios el objetivo que se espera obtener al determinar el resultado de un periodo. Es decir, existe un fuerte vínculo entre el capital a mantener y el concepto de ganancia, ya que se indica un punto de referencia para medirla.

La información financiera se plasma en estados financieros, en estos se reflejan los efectos financieros de los diferentes movimientos transaccionales llevados a cabo en la organización. Estos acontecimientos se agrupan en categorías de acuerdo con sus características económicas (activos, pasivos, patrimonio, rendimiento, ingresos y gastos) y deberán incorporarse en dichos estados financieros, siempre y cuando satisfagan los criterios de reconocimiento. Este aspecto se hace posible si dicha partida posee un valor que pueda medirse fiablemente, con lo que estaban dadas las condiciones para ser presentadas a manera de informes.

Esta versión del marco conceptual emitido en el año 2010, donde se modifica la primera parte del marco anterior de 1989, produjo cambios relacionados con los objetivos de la información financiera y sus características

cualitativas, un acuerdo logrado por convergencia provisional entre FASB e IASB y que en el año 2013 llegó a su fin. Luego de esta fase, se empezó una reforma completa que produjo un documento donde se propone un nuevo marco conceptual para la información financiera y que actualmente está en discusión.

Sistematización

En las primeras décadas del siglo XX se desarrolla un marco institucional que empieza a regular la contabilidad a nivel internacional, constituyendo un componente del sistema contable: subsistema regulador. Este subsistema adopta la función de hacer pronunciamientos e implementar la regla contable que orientaría la elaboración, revisión y uso de la información contable, y sobre todo el direccionamiento del ejercicio profesional.

Posteriormente y con ocasión del holismo económico administrado primero por el enfoque neoinstitucional y luego por el corporativo, normativamente se tejieron las relaciones de poder con las que se conjuraron muchas de las tensiones surgidas en el contexto del siglo XX y del XXI. La contabilidad y el sistema contable no se extrajeron de dicha dinámica, lo que da inicio a un panorama regulativo que puede entenderse desde tres orillas: Regulación contable internacional Institucional-Estatal, Neoinstitucional-Interestatal y Corporativista.

La Institucional-Estatal, denominada así por la influencia institucional (AIA, AAA, NYSE) y estatal (Estados Unidos, SEC), y su capacidad de trenzar relaciones de poder para encauzar eventos como los acontecidos en 1929. En este lapso, se hace prioritario trabajar en torno a encontrar las mejores y más aceptadas prácticas contables en el ámbito norteamericano y que deberían orientar el actuar profesional. El CAP producto de estas alianzas, empieza a emitir los ARB, recomendaciones a seguir y que se convertirían en los principios de contabilidad generalmente aceptados (en adelante PCGA), los cuales encontrarían en este marco institucional-estatal dominante, su aprobación.

Estos primeros esfuerzos de uniformización de la contabilidad y de los sistemas contables, no lograron el propósito de la comparabilidad de la

información; se reemplaza entonces, el AIA por el AICPA. Esta institución a su vez, releva el CAP por el APB, organismo que buscando dicha uniformidad emprende por vía racional, la búsqueda del fundamento científico para la emisión de PCGA.

En el marco de los años setenta asoman estas nuevas instituciones, y de la orilla Neoinstitucional-Interestatal, inicia la concreción de una vía racional en esta dirección. Un paso definitivo lo constituyó el surgimiento de un nuevo ámbito institucional que regularía a la contabilidad y el sistema contable: FASB e IASC, auspiciados por Estados Unidos y Europa⁵¹ respectivamente.

Las décadas siguientes a los años setenta, surtidas por las políticas neoinstitucionales de privatización, flexibilización y desregulación, facilitaron un ambiente económico profundamente financiero y posteriormente financiarizado. En medio de esta atmósfera irrumpe un nuevo tipo de usuarios (stakeholders y Shareholders) y de corporaciones (multinacionales y transnacionales) quienes modifican el escenario contable a nivel global.

En este ambiente, la atención se centró en reducir los costos de agencia derivados de la discrepancia entre los objetivos de los administradores y los intereses de estos usuarios. De tales eventos y por vía de la gobernanza corporativa, se adoptaron unos principios relacionados con la transparencia de la información. Un encargo, una tarea que a comienzos del siglo XXI se le entrega a una nueva institución: el IASB. Surge así una etapa a la que se ha denominado corporativa y que reemplazaría al IASC.

Estas primeras recomendaciones, principios, normas, reglas y requisitos, fueron el resultado de la experiencia y de la práctica habitual. Aquella que se consideró como la mejor a seguir hasta hacerse obligatoria, avaladas por instituciones profesionales y gubernamentales que le imprimieron legitimidad.

Las prácticas contables usadas habitualmente y legitimadas por el cuadro institucional y estatal naciente, empiezan a ser reemplazadas por estándares

⁵¹Los desarrollos regulativos en torno a la contabilidad y el sistema contable dados en el ámbito norteamericano, tuvieron gran incidencia en el mundo. Europa se hacía protagonista con Norteamérica en el escenario económico mundial en los años setenta. Heredando mucho del acervo de su congénere, crea sus propias instituciones (AISG e ICCAP que más tarde se transformarían en el IFAC) y en alianza con IOSCO, consolidarían todo un marco institucional para desarrollar regulación internacional de la contabilidad y la auditoría.

promovidos por una plataforma neoinstitucional e interestatal. Tan importante como la emisión de estándares, fue el desarrollo de un marco conceptual fundado en objetivos, los cuales determinan los estándares que se han de seguir, haciendo de estas normas el medio para alcanzar el fin.

Los estándares como medios para alcanzar un fin, se tradujo en la lógica postulados-principios-reglas, que adoptaron los marcos conceptuales del FASB e IASC para la contabilidad y el sistema contable. Esta etapa se decantó a favor del segundo y con ésta se da inicio a la declaración de estándares internacionales que hicieron más operativo el proceso para los emisores, auditores, contadores y usuarios de la información contable que a partir de entonces se consideró útil.

Las tres orillas señaladas anteriormente, permiten dar cuenta de un igual número de transiciones. La primera, fue el paso de las prácticas contables de uso generalizado fruto de la experiencia y la experticia profesional, hacia una segunda menos pragmática y más apuntalada en lo racional y en la lógica postulacional. En la tercera orilla, quedan aseguradas las bases de una taxonomía hipotético-deductiva, en la cual los objetivos se hacen determinantes y los estándares los medios para lograrlos.

El significado de lo anterior en el plano epistemológico, nuevamente permite evidenciar las mudanzas de la contabilidad y del sistema contable, en las dimensiones de lo objetivo y lo subjetivo. La primera tiene que ver con la aceptación de las prácticas contables de más generalizado uso, como el referente desde donde se reconstruye la contabilidad y el sistema contable. La segunda, hace alusión a los objetivos-postulados-principios-reglas, como referente para la elaboración de marcos conceptuales con los cuales se orienta la emisión, elaboración, uso y revisión de la información contable.

En el plano ontológico cuando se menciona los PCGA, de lo que se está hablando es del conjunto de prácticas contables acopiado por trabajos investigativos. Prácticas que tienen existencia en el mundo real y a partir de las cuales se realizaron generalizaciones. De su lado, los postulados-principios-reglas, también son eventos que poseen un correlato en la realidad organizacional.

Esquematzación

Síntesis General

De una parte, se resaltan los esfuerzos por un marco conceptual propuestos desde los años setenta y ochenta del siglo pasado (marco conceptual de 1989) y el marco conceptual del IASB (2010), lo que institucionaliza una nueva fase frente a las prácticas de uso generalizado. De otro lado, constituyen un importante ejercicio de carácter racional, ya que contiene los principios a los que deben responder las normas que se emitan. En el escenario emergente institucional, el marco conceptual y las prácticas contables conforman dos categorías que una concepción de sistema contable debe observar.

Algunos conceptos propios de este paradigma son: Finanzas, institucional, neoinstitucional, corporativo, organización, estatal, interestatal, regulación contable, SEC, IOSCO, FASB, IASB, Norwalk, principios, reglas, inversor, útil, acreedor, aceptación generalizada, principios, gobierno corporativo, stakeholders, shareholders.

Sistema Contable: “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: 140), concepción que posee fundamento y contexto en los emergentes escenarios financieros y financiarizados.

Paradigma Semántico

La enseñanza-aprendizaje llevada a cabo en algunas universidades latinoamericanas⁵² sobre lo que es el sistema contable, permitió inferir que lo transmitido es entendido como modelo contable, sistema de información, sistema administrativo contable, proceso contable y artefacto tecnológico. Individualmente considerados adelgaza y reducir el concepto, pero vista como un todo de partes interrelacionadas, se constituye en un conjunto con un principio sistémico desde donde es posible su operar.

⁵² De acuerdo al acercamiento que el tesista realizó a los programas de estudio de algunas escuelas de contaduría pública colombianas y latinoamericanas consignadas en la propuesta de candidatura. Ver Tabla N° 1.

Selección

Es importante que para un constructo sobre sistema contable se exploren los sentidos que al concepto le han sido asignados, intentando aproximarlos. La siguiente es una mirada holística a las anteriores concepciones, teniendo en cuenta que deben entenderse como complementarios, los cuales hacen parte de un campo semántico.

Modelo Contable. La abstracción y la generalización de la teoría general de la contabilidad se hace manifiesta con modelos, los cuales representan describiendo y explicando la realidad de las organizaciones; y para hacerlo, se valen del contexto y de objetivos predispuestos por los usuarios de la información (García-Casella, 2001). En la línea de este autor, el modelo contable es un dispositivo sintético de información con el que se hace representación, el cual siempre será menos complejo que la realidad misma, pero lo bastante completo como para reflejarla.

Un modelo contable es una elaboración teórica que da cuenta de la realidad, es un constructo sujeto a un tiempo-espacio que lo determina y lo limita. Un corte de realidad que es provisional y en el que se identifican las variables actuantes implícitas, sus interacciones y regularidades, expresadas a través de normas que guían y orientan el ejercicio de los profesionales.

De su parte Machado (2016), argumenta que alrededor de la concepción de modelo contable existen diferentes maneras de observarlo: Conceptual, epistemológico y ontológicamente. Desde la dimensión conceptual se relaciona con la representación, es decir, refleja o construye realidad. Desde lo epistemológico, el modelo contable es el elemento que permite relacionar el conocimiento con la realidad, posibilitando de esta manera el desarrollo del conocimiento. En el plano de lo ontológico, éste se pone en evidencia a través de la información y de involucra un conjunto de componentes con los que es posible hacerse manifiesto.

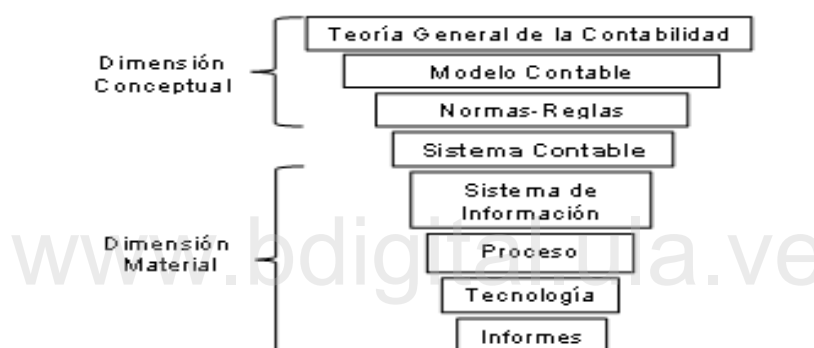
El autor señala que en la representación se pueden reconocer las siguientes perspectivas: objetiva, subjetiva e intersubjetiva. La primera de raíces positivistas que con su plena confianza en el lenguaje, describe la realidad como

un espejo que refleja el mundo tal cual es. En la segunda, esgrime como ésta es una creación y representación del mundo por parte de un sujeto. Finalmente, en medio de estos extremos se sitúa la intersubjetividad, con la cual la representación se convierte en una construcción resultado de las interacciones sociales.

De las tres observaciones precedentes realizadas por Machado (2016), puede concluirse que básicamente la modelización en contabilidad está contenida de una dimensión conceptual y otra material, en medio de los cuales actúa como nexo el sistema contable.

Figura 7

Dimensión Conceptual y Material del Sistema Contable



Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017) con base en García (1999) y Machado (2015)

En la dimensión conceptual la teoría general y su modelación, se instalan como las categorías fundantes que guían la idea de unidad/totalidad conformando el “todo”, expresión básica de carácter sistémico. Como sugiere Mattessich (1972), en el núcleo de la teoría general de la contabilidad se encuentran las hipótesis básicas que se ponen a prueba en el sistema contable en contextos específicos, es decir, en parcelas de la realidad que previamente deben abstraerse (representarse a través de modelos) para facilitar su comprensión.

De su lado, la dimensión materiales la forma constitutiva del sistema en cuanto sistema (macro o micro), al que lo integran partes y elementos con una funcionalidad específica y con la capacidad de interacción, que actuando en entornos específicos le imprimen sus dinámicas a otros niveles del sistema. La dimensión conceptual y material del sistema contable, deben entenderse como

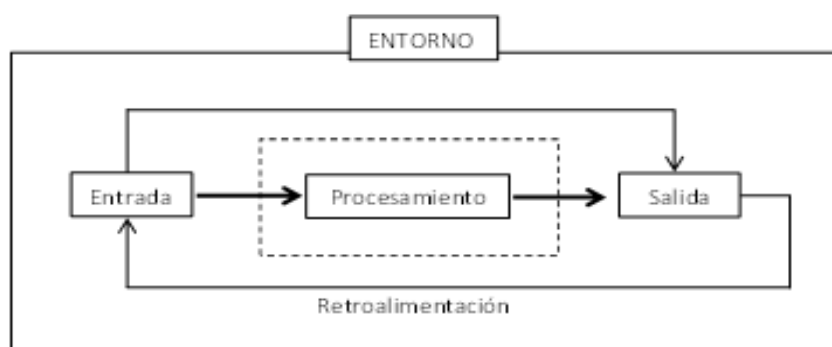
complementarias las cuales sugieren de manera preliminar una equivalencia en torno a la información y la comunicación.

Sistema de Información. A partir de la segunda mitad del siglo XX se alza lo que Mattessich (1972) denominó contabilidad moderna, etapa que se vio favorecida por los desarrollos de la tecnología, del contexto económico-financiero, la teoría de sistemas y de la información. Las teorías que conformaron esta última, proveyeron teórica y metodológicamente los elementos para desarrollar modelos generales de sistemas de comunicación constituidos de: 1) An information source (fuente de información), 2) transmitter (transmisor), 3) channel (canal), 4) receiver (receptor) y 5) destination (destinatario) (Shannon, 2001: 6-7).

El sistema contable como sistema de información, interrelaciona sus componentes permitiendo acumular información (datos que ocurren y representan eventos) que son procesados e intercambiados, generando informes con los que se apoya el proceso decisional y el control de una organización. En la óptica de este paradigma, al sistema de información se resume en: entrada, procesamiento, salida y retroalimentación.

Figura 8

Sistema Contable como Sistema de Información



Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017) con base en Laudon y Laudon (2012)

Entrada. Momento donde se capturan los datos producidos al interior de la organización, provenientes del entorno externo y por la interacción entre estos.

Procesamiento. Los datos se convierten en insumos, inicialmente no poseen un orden establecido, pero en el procesamiento adoptan una forma lógica que les da significado con una función específica.

Salida. Cuando sale al exterior la información procesada y es trasladada a los agentes con la cual toman decisiones.

Retroalimentación. Es la etapa donde se toman los correctivos necesarios cuando se dan desviaciones y sobre los cuales hay que hacer ajustes.

Sistema Administrativo Contable. El sistema administrativo contable puede entenderse como una entidad que coordina el conjunto de sistemas de información (contabilidad, finanzas, gestión, control, social, estratégico, costos, producción) que interactúan entre sí para apoyar las actividades de planeación, organización, dirección y control llevadas a cabo por una organización.

Conjunto de componentes interrelacionados que recolectan (o recuperan), procesan, almacenan y distribuyen información para apoyar los procesos de toma de decisiones y de control en una organización. Además de apoyar la toma de decisiones, la coordinación y el control, los sistemas de información también pueden ayudar a los gerentes y trabajadores del conocimiento a analizar problemas, visualizar temas complejos y crear nuevos productos (Laudon y Laudon, 2012: 15).

La información recibida de entidades productoras de información (producción, mercadeo, recursos humanos y finanzas) es procesada y retransmitida por el sistema contable, este irriga, mantiene y soporta el sistema administrativo. De esta manera se vuelve en factor determinante del sistema administrativo organizacional, que en últimas es el encargado de tomar las diferentes decisiones para un adecuado desenvolvimiento de un ente.

Figura 9
Sistema Contable como Sistema Administrativo Contable



Fuente: Elaboración propia (Betancur (2017))

Mercadeo. Su finalidad se centra en conocer a sus clientes y consumidores, para ello diseñan estrategias encaminadas a satisfacer con productos o servicios, las necesidades de estos. Se dispone así de información relacionada con gustos, preferencias, tendencias, precios, calidad, servicio, producto, ventas, participación, mercado, distribución, entre otras.

Producción. Contando con información relacionada del bien o el servicio que se pretende vender, lo siguiente es pensar en la capacidad instalada con que se debe contar para atender la demanda. La disposición de esta capacidad deberá proponerse en términos de eficiencia, eficacia y productividad, condiciones que se llevan a cabo dependiendo del sistema administrativo contable.

Factor Humano. Así como es de vital importancia el cliente externo, el cliente interno es fundamental. De allí que el sistema administrativo debe contar con un sistema de información que permita reconocer en todas sus dimensiones el factor humano organizacional.

Contable-Financiera. La meta de esta área funcional es la maximización de la riqueza, entendiendo este concepto en su término más amplio, es decir, no reducirse a lo eminentemente monetario.

Proceso Contable. Además de la teoría general de la contabilidad y su modelación a través del sistema contable con lo cual se produce información útil, es necesario que los datos surgidos de las diferentes áreas funcionales se capturen, procesen y trasmitan de manera coherente. Para ello se efectúa el ciclo o proceso contable, que se debe entender como

el conjunto ordenado de etapas, que tiene como propósito el registro de los hechos económicos conforme a los criterios de reconocimiento, medición y revelación establecidos en los respectivos marcos normativos, de tal manera que la información financiera que se genere atienda las características cualitativas definidas en los mismos (Contaduría General de la Nación, 2016: 4).

Este conjunto de pasos es una secuencia lógica, que sumada a la observancia de los criterios establecidos por la comunidad contable para orientar la práctica profesional durante las fases de reconocimiento, medición y presentación de informes, permiten procesar la información de manera ordenada, transformándose en informes contables útiles para los centros de decisión. Esos pasos lógicos son:

Inicio. Es la realización de hechos económicos, financieros, ambientales y sociales, los cuales activan el proceso transaccional y las que originan los documentos fuente.

Identificación. Esta etapa consiste en identificar cuáles de los hechos económicos, financieros, ambientales y sociales realizados por la organización, tienen un efecto contable y deben ser considerados.

Análisis. En esta fase se examina de qué forma los hechos mencionados anteriormente, inciden y son relevantes para la organización.

Registro. Fase en la cual se reconoce el hecho, efectuando los registros necesarios de acuerdo a como estos han incidido en la dinámica organizacional.

Clasificación. Agrupamiento de las actividades transaccionales que han incidido en un mismo conjunto de partidas.

Resumen. Momento en el cual, después de tener en cuenta todos los hechos, se generan los informes que sintetiza todos los conjuntos de partidas que dan cuenta de la situación de la organización.

Informes. En esta fase se presenta la información sobre la situación de la organización, en la que se basan los diferentes agentes para la toma de decisiones.

Artefacto Tecnológico. Un aspecto fundamental en la concepción de sistema contable es el relacionado con la producción de información, hoy se cuenta con mediaciones y dispositivos tecnológicos que se deben considerar en la producción de conocimiento tanto teórico como práctico. La conexión concreta que produce el sistema contable entre la teoría y la práctica, se ve fortalecida por este espacio de mediación tecnológica, no solo a nivel metodológico (Procesamiento), sino a nivel de dispositivos (artefactos). Estos artefactos tecnológicos permiten ordenar, clasificar y procesar grandes volúmenes de información, convirtiéndose en una puesta en escena que garantiza el accionar en contexto del sistema contable.

Sistematización

Tanto la teoría general de la contabilidad como su modelación, son referentes conceptuales y abstractos. Por ello es que a la luz de García-Casella (2000, 2001 y 2002), los modelos contables hallan en los sistemas contables en uso, la forma de hacerse evidentes. Estos se constituyen en la bisagra entre la dimensión conceptual/abstracta y la dimensión técnico/aplicada llevada a cabo a nivel macro⁵³ o micro⁵⁴.

Es imprescindible para la contabilidad, el que existan modelos contables provistos desde su misma teoría general, con los cuales se haga abstracción de los abundantes y diferentes segmentos en que se encuentra inmersa, con el objetivo de establecer un orden y una simetría, resolviendo los asuntos que un determinado contexto le demanda. De este modo el modelo contable, a través del sistema contable, establece el puente entre el cuerpo teórico contable y las prácticas contables, surtiendo los distintos criterios que guían y orientan la actividad contable.

⁵³ Un grupo de países: Sistema contable continental europeo (Jarne, 1997); un segmento de la realidad: sistema contable financiero (García-Casella, 2002).

⁵⁴ En el marco empresarial específico (Machado, 2016).

Machado (2016) hace manifiesta la estrecha relación entre la modelación contable y representación. En primera instancia, la representación que el modelo contable realiza, es un reflejo y correspondencia con la realidad; como segundo, el representar es producto de la mente y finalmente la expresa como una vía constructiva. El autor aclara que conocer no es un acto reflejo de una realidad externa e inmutable, es también una construcción humana con la que se organizan parcelas del mundo.

Con la consolidación de lo que hoy se denomina el paradigma de la utilidad la información, la contabilidad, su modelización y uso, son la base de los sistemas de información con los que se elabora y presenta información con objetivos específicos. Así lo argumentan Cañibano yAngulo (1996):

El programa económico, que surgió como un intento de construcción de sistemas de información contable útiles para la toma de decisiones, esto es, para atender a las necesidades de los usuarios que deben tomar cursos de acción en función de las circunstancias (p., 52).

El sistema contable empieza a observarse como sistema de información contable útil para los usuarios, que no se circunscriben únicamente al entorno contable-financiero. Otros campos como el administrativo, social, económico y ambiental, traen consigo nuevos escenarios, usuarios y necesidades que la información debe satisfacer, empleando el mismo criterio de utilidad (García Casella y Rodríguez, 2001).

Los sistemas de información por si solos carecen de sentido, estos deben formar parte integral de las organizaciones que a su vez están compuestos de una estructura con diferentes niveles, jerarquía y autoridad. Estos niveles deben planear y diseñar estrategias para la consecución de objetivos que las diferentes áreas funcionales de la organización deberán desdoblar. Es así como el sistema administrativo contable se convierte en el eje articulador entre los diferentes agentes.

El sistema contable visto como sistema administrativo, con base en los datos provenientes de todas las áreas funcionales, procesa, prepara y presenta a través de informes, la gestión de la de la organización con la cual se toman

decisiones. De esta manera sistema contable, sistema administrativo contable y sistema de información se interrelacionan para producir información útil.

Es necesario que la información que fluye por las anteriores áreas funcionales, sean llevadas al sistema administrativo contable siguiendo un conjunto de pasos que observen una secuencia lógica. El seguimiento de este orden se le conoce como proceso contable o ciclo contable, de allí que se identifique al sistema contable como procesamiento datos, presentándose todo como lo mismo (García-Casella, 1999).

Para cerrar el círculo de utilidad de la información, se hace necesario contar con una plataforma tecnológica que como herramienta facilite el procesamiento del inmenso flujo de datos y lo transforme en información. A lo que se refiere esta última parte constitutiva y constituyente del sistema contable, es lo relacionado al equipo físico, los dispositivos de entrada, procesamiento y salida en un sistema de información y que tienen que ver con el hardware y el software de estos aparatos tecnológicos, a los que se le suman la red y el almacenamiento de datos.

Modelo contable, sistema de información, sistema administrativo contable, proceso contable y artefacto tecnológico, fueron las concepciones manifiestas en lo que se enseña y aprende en algunas universidades sobre sistema contable. Aunque aparentemente dieron la impresión de ser concepciones aisladas con una meridiana relación, contrariamente se hizo evidente una estructura.

En esta estructura puede observarse dos partes completamente interrelacionadas entre sí: dimensión conceptual y dimensión material. La primera hace referencia a la teoría general de la contabilidad contable y su modelización. La segunda manifiesto en informes que son el resultado del procesamiento llevado lógicamente en los sistemas de información y provistos por las sofisticadas plataformas tecnológicas de hoy.

Este evento particular del esquema, reconoce su aspecto técnico que se encarga de prescribir y guiar las diferentes acciones al interior del proceso contable que implica la elaboración de información. Pero tan importante como esto, es comprender que a esta dimensión material le antecede una dimensión

conceptual que conjuntamente conforman un todo que le otorga una perspectiva sistémica al constructo.

Desde el plano epistemológico, la emergencia de la anterior estructura deja observar un tránsito entre lo subjetivo y lo objetivo. Subjetivo porque el oficio fundamental de la modelización es conocer, representar y reflejar la realidad; y para desomplejizarla se hace uso de modelos que son constructos. Objetiva, porque para lograrlo se vale del sistema contable en acción, es decir normas que orientan la práctica profesional y que se encuentran presentes en los sistemas de información útil para la toma de decisiones.

Los informes contables, producto del procesamiento de datos en el sistema de información, es el consolidado de las múltiples relaciones contables, económicas, financieras y patrimoniales dadas en la organización. Estas relaciones son hechos reales, es la realidad inmediata que en el plano ontológico es representado por un sistema contable en particular.

Esquemmatización

Síntesis General

En el paradigma semántico los modelos contables hacen una representación (objetiva, subjetiva e intersubjetiva) de la realidad, son la puesta en práctica de la teoría general contable. El modelo contable como evento integrador entre conocimiento y realidad, se constituye en el referente desde donde es posible desarrollar y hacer uso de sistemas contables en las organizaciones.

En este escenario la teoría general de la contabilidad, su modelización y puesta en práctica a través de sistemas contables, se presentó como sistema de información contable con los cuales los usuarios toman decisiones. Estos se integran a las organizaciones para coordinar las diferentes áreas funcionales y producir nueva información, lo que se logra después de suplir una secuencia lógica en el procesamiento de la misma. Con lo anterior, es posible lograrse una información que se considera útil y que hoy cuenta con el instrumental tecnológico para llevarse a cabo.

Algunos conceptos de este paradigma son: sistema de información, abstracción, modelación, proceso, ciclo, información, fuente, transmisor, canal, receptor, destinatario, administrativo, gerencial, áreas funcionales, usuario, útil, proceso, tecnología, entrada, procesamiento, salida, retroalimentación.

Sistema Contable: “Conjunto de principios, normas y prácticas que gobiernan el suministro de información financiera, en un ámbito espacial y temporal dado” (García, 1995: 55)

El Sistema Contable Como Evento Multiparadigmático

Para esta fase de la investigación, se propuso agrupar los diferentes paradigmas sobre sistema contable a partir de los siguientes criterios: dimensiones ontológica, epistemológica, metodológica; y criterios como el de comunidad, consenso, temporalidad, sistema, legitimidad y regulación. Estas categorías observan las continuidades o rupturas que a nivel de los paradigmas y entre paradigmas se pueden dar. Lo anterior quedó expreso en la Tabla 34:

Tabla 34
Visión Multiparadigmática del Sistema Contable

CRITERIOS	PARADIGMAS DEL SISTEMA CONTABLE			
	Hipotético - Deductivo	Descriptivo - Normativo	Neoinstitucional	Semántico
Problema	¿Qué tipo de información se ajusta mejor a cada finalidad prescrita para el sistema contable?	¿Cuáles características debe poseer un sistema contable proclive a la uniformidad?	¿Cómo el ámbito institucional define el marco conceptual que conforma un sistema contable?	¿De qué forma se integra una visión conceptual y material del sistema contable
Dimensión ontológica	Marco conceptual común para todos los sistemas contables y desde los cuales se orienta la práctica profesional.	Los sistemas contables son el resultado de la interacción de un entorno interno y externo.	El marco institucional legitimó los estándares desde donde se aspiró a la uniformidad para su elaboración y uso.	El sistema contable es el lugar donde se encuentran la dimensión conceptual/abstracta y la técnico/aplicada.
Dimensión Epistemológica	Planteamiento teleológico que indica partir de hipótesis instrumentales con el fin de hallar regularidades aplicadas a una relación medios-fines.	El conocer los sistemas contables en el plano internacional fue el resultado de un ejercicio de clasificación.	La legitimación de la lógica postulacional para la orientación de la práctica profesional descomplejizo el proceso.	La esfera conceptual es la categoría que posibilita el conocer, la comprensión y el uso del sistema contable, desde la dimensión material.
Dimensión Metodológica	Lo normativo-condicional está orientado a fines y se apoya en metodología normativa, utilizando criterios de eficiencia y juicios de valor.	La clasificación de los sistemas contables involucro un laborioso trabajo empírico de contraste y comparación.	El marco conceptual propuesto desde una lógica postulacional, se convirtió en un imperativo a seguir para emisores, auditores, contadores y usuarios.	La interacción entre lo conceptual y lo material se hace posible la construcción de conocimiento, el desarrollo profesional y la evaluación de ambos.
Comunidad	El orden teleológico es el referente para que la comunidad contable desarrolle conocimiento y realice investigación.	Alrededor de la investigación normativa y positiva se ubicarían los diferentes grupos y comunidades contables (Regulativa, profesional, legal, empresarial académica, usuarios) para el desarrollo de la teoría y la pragmática.	El marco conceptual se constituyó en un referente que permitió hacer acuerdos en torno a la emisión de normas, la auditoria, formación profesional, la práctica y la información homogénea.	La dimensión conceptual y material del sistema contable permite que la academia y la investigación modelen y represente la realidad y derive orientaciones para la práctica. También apunta a la aplicación de prácticas contables y de control de manera uniforme.
Consenso	Los organismos reguladores en la elaboración de los marcos conceptuales, han acordado orientarse bajo la óptica hipotético-deductiva.			
Temporalidad	El tránsito del paradigma de registro, al de beneficio verdadero y de este al de utilidad de la información, son cortes/trazos con los cuales se ha observado una época por parte de la comunidad contable.	La investigación normativa y la positiva permitieron la consolidación del paradigma de la utilidad de la información, cuyo eje orientador son los "objetivos".	El encuadre institucional y profesional, bajo la tutela de la esfera estatal y corporativa por parte de la contabilidad y el sistema contable trazaron el rumbo de la regulación contable internacional.	La dimensión conceptual y material, está sujetos a un corte de tiempo y realidad que lo determina y lo limita. Una incisión espacio/temporal provisional en la que se despliegan las interacciones.
Validador	La subordinación de la norma a objetivos, alcanza reconocimiento por la comunidad y por la regulación contable internacional.	El enfoque hipotético-deductivo primero y el trabajo de clasificación posteriormente, conforme la investigación a priori y empírica, seguida por la comunidad académica y profesional	Con lo anterior, se demuestra que en la construcción de conocimiento contable no únicamente cuenta el contexto de la justificación (el adecuado planteamiento de la estructura hipotético deductiva del marco conceptual), sino también el contexto del descubrimiento (marco institucional/profesional que la legitima).	El ámbito conceptual (adecuación medios/fines) y el material, se valida y regula desde la investigación a priori, en donde se pone en contraste el medio utilizado y los objetivos perseguidos, evaluando /corrigiendo los resultados. El segundo, desde la investigación a posteriori se pone a prueba la información y su capacidad de ser útil.
Regulador	La lógica deductivo postulacional y semántica para la construcción de un sistema conformaron el marco conceptual del IASB, actual organismo de regulación contable internacional.	Las causas de las diferencias resultado de la clasificación, faculto a los organismos de regulación para el establecimiento de políticas para minimizarlas.		
Sistémico	La teoría general de la contabilidad se diferencia de sus aplicaciones (sistemas contables), pero no puede existir la una sin la otra, son un todo organizado.	La interacción organizada de los factores externos e internos, le imprime una característica estructural en términos de necesidades al sistema contable	La estructura institucional impulsa la creación de reglas contables para coordinar el accionar pensado en términos normativos y que toman forma por pertenecer a un sistema del cual se es parte.	La modelación/representación de un lado y el fin/medio de otro, conforman un todo organizado que hace posible que el sistema contable opere para la organización.

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017)

Los criterios utilizados en la anterior tabla se plantean como elementos comunes o en tensión, con los cuales se identifican los fundamentos de un paradigma de acuerdo a Kuhn (1971). En la posdata de su obra, empieza a enunciarlo como “matriz disciplinaria”, matriz por la composición ordenada de sus elementos y disciplinaria por lo que comparten en común una comunidad científica y con lo que sus miembros resuelven problemas (p., 279-280). El haberlos clasificado de acuerdo a estos criterios, se tradujo en insumos fundamentales para hacer el análisis interteórico e intrateórico desde lo sincrónico y diacrónico sobre los paradigmas anteriores desarrollados en el capítulo VI.

www.bdigital.ula.ve

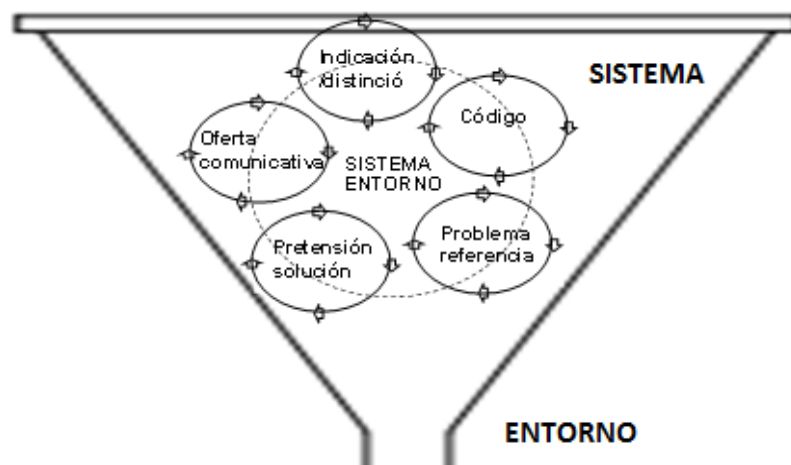
CAPÍTULO V

SEGUNDA UNIDAD DE SENTIDO

FUNDAMENTOS TEÓRICOS Y METODOLÓGICOS DE LUHMANN QUE PERMITEN LA OBSERVACIÓN SISTÉMICO-CONSTRUCTIVISTA

El análisis sistémico constructivista parte del referente teórico y metodológicos de Niklas Luhmann. El autor no ofrece una ruta, tampoco un conjunto de pasos que se deben seguir para lograrlo. Si así se entendiera, se estaría en contravía de sus mismos presupuestos. Lo que el autor nos ofrece es una caja de herramientas para observar el mundo y que en la presente investigación se explicitaron como: indicación/distinción, código, problema de referencia, pretensiones de solución y oferta comunicativa. Los anteriores elementos se expresan en la siguiente figura, que de ninguna manera significan una secuencia, jerarquía o presupuesto causal.

Figura 10
Elementos Teóricos y Metodológicos de Niklas Luhmann para el
Análisis Sistémico Constructivista



Fuente. Elaboración propia (Betancur, 2017)

Sistema/Entorno y la Diferencia Constitutiva Elemento/Relación

Desde Luhmann (1998-A, 2007) un sistema no puede concebirse sin un entorno. Es así que sistema/entorno es una unidad diferenciada compuesta de dos lados completamente autónomos, pero necesariamente interdependientes: no puede concebirse el uno sin el otro. Los sistemas solo actúan en medio de límites con lo cual crean su propio entorno y sin lo cual no podría pensarse como sistema. Los sistemas necesitan de su entorno, en donde se encuentran otros sistemas con los que produce intercambios que reentran en uno y otro lado.

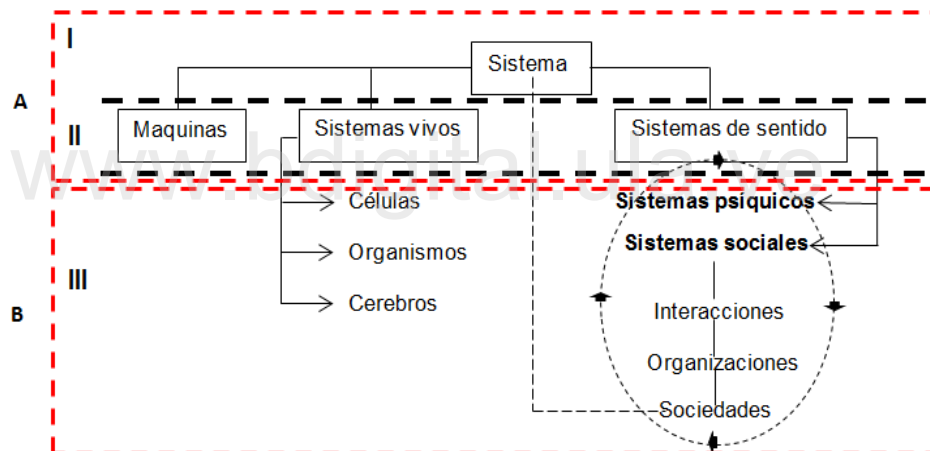
El entorno es el lado no marcado, lo externo, negación, lo que queda afuera del sistema, todo lo demás, la ausencia, no es una dimensión ontológica, es ante todo cuestión de sentido. El entorno es autónomo y tiene sus propias estructuras con las que se hace más complejo que el sistema y que este debe procesar para descomplejizar. En entorno no está dentro de límites, es puro horizonte que cada vez que se aproxima se hace más escurridizo.

La distinción sistema/entorno puede repetirse dentro del sistema: el sistema usa entonces a sí mismo como entorno para la construcción de sistemas parciales, que constituyen propias distinciones sistema/entorno presuponiendo la reducción de complejidad operada por el sistema más comprensivo con respecto al entorno indeterminado (Corsi et al., 1996: 153).

El poder hablar de un sistema/entorno como un adentro y un afuera, permite pensar en un límite del cual procede tal separación, pero también su unidad, esta doble función es posible gracias a la distinción entre elemento y relación. Un elemento adquiere sentido, siempre y cuando se le considere en relación selectiva con otros, es en este escenario que dicha operación remite a la complejidad: “una unidad es compleja en la medida en que posee varios elementos y los une mediante relaciones varias” (Luhmann, 2007:102).

Dos conceptos importantes en la propuesta luhmanniana relacionado con lo anterior son: diferenciación y complejidad. La diferenciación es la base de la distinción sistema/entorno y la complejidad es el aumento de las relaciones entre elementos. Es de anotar que el aumento de relaciones entre elementos, acrecienta la complejidad e induce comportamientos expansivos para un sistema, para lo cual los límites deben marcar el territorio de los sistemas funcionales. Observemos los anteriores conceptos en su propuesta sobre sistemas sociales en la figura 11:

Figura 11
Planos de análisis que permiten distinguir Diferenciación y Complejidad



Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017), con base en Luhmann (1998)

Como resultado de la complejidad derivada de la modernidad, la sociedad para operar se ha valido de sistemas funcionales, categorías especializadas en la solución de conflictos. Siendo diferentes a su entorno se clausuran, para reproducirse a sí mismos y garantizar la operatividad del sistema como totalidad (La sociedad). Son sistemas diferentes que operan con esquemas comunicativos disímiles, dicha diferencia es la que los dota de unidad y solo producen efectos como diferencia.

El primer nivel (I) hace referencia a los sistemas sociales (funcionales), que como se dijo antes, con la comunicación se autoreproducen para lograr su autonomía. Una consideración especial en el marco de la complejidad social contemporánea, “es que un sistema social hoy no puede definirse como un todo compuesto de partes relacionadas entre sí. El punto de partida del análisis es, más bien, la diferencia entre sistema y entorno” (Corsi et al., 1996: 153).

El segundo nivel (II) distingue tipos de sistemas, es por eso que la dimensión de sentido, diferencia los sistemas psíquicos y sistemas sociales de los sistemas vivos, cada uno de ellos con su propia forma de operar y de reducir la complejidad. En estos niveles, las estructuras que integran el sistema ya no pueden pensarse en términos de estabilidad, contrariamente su característica principal es la contingencia y la permanente necesidad de coordinar las comunicaciones entre sistemas como entornos unos de otros. Estos dos primeros niveles (I y II) son una primera distinción (A), desde donde se comprende un sistema y que tiene que ver con la formación de sistemas al interior de sistemas, es decir, las relaciones internas dadas entre la forma sistema/entorno.

En el último nivel de análisis (III), se observan tres sistemas sociales diferentes: la interacción, la organización y la sociedad, tan autónomos como interdependientes. Al nombrar los sistemas psíquicos como una clase de sistema, lo que se insinúa es un tipo de sistema constituido por hombres ubicados en el entorno de los otros dos sistemas, estos hombres mediante estructuras de acoplamiento, hacen parte de los sistemas de interacción. La interacción, según Luhmann (1998-A, 2007) es uno de los sistemas más simples de producción de comunicación copresente, sin embargo, no por ello menos complejo, es decir, sin el sistema de interacción no es posible otro sistema social.

La coordinación de expectativas de comunicación que pueda darse en los sistemas sociales funcionales (economía, política, derecho, ciencia,

educación), permiten orientar al mismo tiempo, las contingencias comunicativas a nivel de organización (compañía, partido político, juzgado, colciencias⁵⁵, universidad), coordinación que se hace posible gracias al sistema de interacción que se da desde estos lugares.

El círculo punteado de la figura 11, remite a eventuales relaciones de acople entre los diferentes niveles en los que se forman sistemas. Los acoples se dan entre organizaciones y sistemas funcionales relacionados (compañía- economía, partido político-política, juzgado-derecho, colciencias-ciencia, universidad- educación). Pero también una organización puede acoplarse a más de un sistema funcional, por ejemplo una empresa además de su acople por excelencia al sistema funcional economía, también puede y necesita hacer acople con el sistema funcional derecho, ciencia o educación.

De esta forma las relaciones entre elementos conforman estructura y las relaciones entre relaciones constituyen sistema, una manera de examinar un sistema. Es así como se configura una segunda distinción (B) para la comprensión de lo que significa el sistema: elemento/relación. Una orientación analítica que lo descompone en elementos y relaciones.

Mientras que la dimensión “A” produce diferenciación, la dimensión y “B” produce complejidad. La primera da cuenta de la formación de sistemas dentro de sistemas y la segunda aparta elementos y relaciones. Es por ello, que cada vez que el sistema se diferencia, aumenta en complejidad, es decir, paradójicamente se descomplejiza para complejizarse aún más. La figura 11 termina con la línea punteada, que nos remite a la distinción sistema/sociedad (entorno) como una unidad diferenciada. Diferencia que se logra mediante una segunda diferenciación, que a su vez le es constitutiva: elemento/relación.

Con lo anterior se hizo posible para la presente investigación pensar en la contabilidad como el sistema principal que cumple determinadas

⁵⁵Entidad colombiana encargada de promover las políticas públicas para fomentar la ciencia, la tecnología y la innovación.

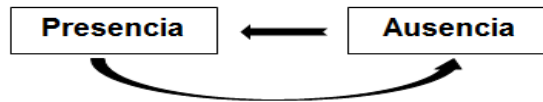
funciones fundamentales para el manteniendo de la sociedad, como lo hace la economía, el derecho o la educación. En un segundo nivel, situar al sistema contable diferente de cualquier otro tipo de sistema que no es contable. En el último nivel, se ubicaron los paradigmas sobre sistema contable, que como ofertas comunicativas, obedecen a principios de autonomía (interteórico) e interdependencia (intrateórico) en permanente interacción.

Presencia/Ausencia

Sistema/entorno no es un punto de partida ni punto de llegada, es la manera de procesar diferencia para lo cual ambas caras son fundamentales. Precisamente, la forma presencia/ausencia es la unidad de análisis elegida por la presente investigación y que se convierte en una expresión de la forma sistema/entorno con la cual se pretende introducir información del entorno (ausencia) al sistema (presencia) para ajustarlo. Estos dos valores introducen un tercero, con el que se indica autorreferencia frente a una referencia externa, es así como el sistema se diferencia de su entorno.

Al hacer la distinción primaria sistema/entorno, lo que se expresa es una unidad diferenciada. Un sistema produce su propia unidad en la medida que lleve a cabo simultáneamente su diferencia, es decir, la diferencia entre presencia/ausencia. Desde esta última diferencia es posible la autorreferencia de un sistema, pero también es la condición de existencia de una nueva distinción: presencia/ausencia. La diferencia presencia/ausencia “tiene sentido para la formación de un sistema únicamente sobre el trasfondo de la otra parte de la forma, es decir, en relación con la ausencia (Luhmann, 2007: 646). Veamos la figura:

Figura 12
Correlato de la forma sistema/entorno de Niklas
Luhmann



Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017)

La realidad está contenida de presencia/ausencia y el conocimiento de ésta se funda en operaciones de observación (operación/observación) con la cuales indica/distingue para captar cortes de realidad. De esta manera, todo conocimiento es operación/observación, en donde lo que se indica/distingue son las categorías de observación ajena. Cada lado de la forma presencia/ausencia tiene su sistema/entorno y cada sistema guarda referencia con el entorno que les propio y únicamente de él, como le es suyo también su manera de operar/observar.

Desde Luhmann un sistema social no puede concebirse sin un entorno, este solo actúa en medio de límites que constituye con su operar/observar interno, al hacerlo indica/distingue un entorno. Operación/observación es lo que puede entenderse como sistema y esto se logra por su cierre: clausura operativa con la que se observa el mundo. Este cierre operativo, hace que sistema favorezca su propia organización y pueda lidiar con la contingencia del entorno.

Cuando se observa cómo se produce y reproduce el operar de un sistema con el que logra su propia estabilidad y la resolución de problemas, se logra indicar/distinguir el marco de observación (código) con el que efectúa su propia operación/observación (observar cómo observa). Mediante la observación se identifica la realidad, se distingue el operar de los sistemas y se establecen las relaciones causales de lo dado adentro y lo que queda afuera (sistema-entorno).

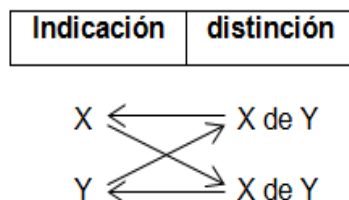
De este modo, la operación de observación que se llevó a cabo en la presente investigación es la indicación/distinción con la que se ganó en información/comunicación. Mientras que con la información se conoce, la comunicación permite la coordinación entre sistemas funcionales, para ello se vale de códigos, formas de comunicación que posibilitan en última instancia la coordinación de expectativas internas. Es con la comunicación que cada sistema funcional resuelve los problemas que le son propios a cada sistema y es desde su clausura operativa desde donde deben surgir sus propuestas comunicativas de solución.

Indicación/Distinción

La distinción presencia/ausencia, es la operación/observación que como diferencia permite indicar/distinguir, con ello hace un corte de realidad con el cual iniciar el análisis sistémico constructivista del sistema contable. Cuando se observa se trazan distinciones, al hacer la traza se divide la realidad en dos lados, donde dicha distinción contiene su propia indicación, es decir, además de lo que se distingue se obtiene otro lado.

“Cada vez que el concepto de forma señala uno de los lados de una distinción bajo el presupuesto de que hay otro lado simultáneamente definido, se da también una superforma, es decir, la forma que distingue a la forma de cualquier otra cosa” (Luhmann, 2007: 42). En este sentido, forma significa marcar (trazar) una distinción para dividir la realidad en dos lados, de los cuales se marca (indica) uno de ellos, mientras el otro permanece sin marcar.

Figura 13
Operación de observación: Indicación/Distinción



Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017)

Si distingo X de Y, se está indicando X como el otro lado de la forma y si distingo Y de X, se está indicando Y el otro lado, de esta manera se actualiza la distinción por la indicación. Indicación/distinción está constituido de dos momentos: cuando se distingue se indica y cuando se indica se distingue.

Al trazarse una distinción, se hiere al mundo dividiéndolo entre un sistema y su entorno, pero la distinción también es una indicación: desde uno de los lados solo se ve el otro, no la distinción ni el propio lado. Para poder observar la distinción sistema/entorno, es necesario reintroducirla en el lado del sistema (Luhmann, 2007: X – XI).

Cada lado de la forma, es el lado de la otra, es una traza que distingue entre indicar/distinguir, es decir, cuando la distinción entra en operación distingue en la distinción. Luhmann lo anuncia de la siguiente forma: “las distinciones son indicaciones para cruzar la frontera” (2007:897) y al cruzarla se está del otro lado. La diferenciación Sistema/entorno, no es otra cosa que el establecimiento de límites que distingue entre sí mismo y el entorno. Estos límites se mantienen si se observan y al hacerlo se traduce en una reentrada en el sistema mismo. Observar se hace posible como operación que observa la indicación/distinción en un sistema.

El desdoblar los supuestos de la indicación/distinción, permitió observar el operar del sistema contable en la perspectiva de la diferencia y

no de unidad. Estos supuestos no son otra cosa que una operación de diferenciación con la que es posible reconstruir el conocimiento de éste. Iniciar con esta distinción permitió de un lado elevar argumentos en torno a la diferencia frente a la unidad y de otra parte, ubicar las formas de operar del sistema contable. También dejó observar la producción y reproducción de esta misma operación desde las relaciones de los componentes de cada paradigma y entre paradigmas.

Comunicación

La premisa fundamental de la que parte Luhmann (1998-A, 2007), es que la sociedad es ante todo comunicación. Los pensamientos y el conocimiento por si solos no son sociales, si no se comunican no tienen efectos. La comunicación es la totalidad de lo que es operativamente social.

El elemento constitutivo de los sistemas sociales es la comunicación, definida como síntesis de tres selecciones: información, darla-a-conocer y entenderla. Al respecto, es necesario enfatizar que este concepto de comunicación no puede subdividirse en acciones. La comunicación unitaria sucede cuando se produce la tercera selección, vale decir, cuando *ego* distingue entre la información y el darla-a-conocer provenientes de *alter*. La aceptación o rechazo de la oferta contenida en la comunicación no pertenece a la unidad de comunicación, sino que inicia otra (Luhmann, 2007: X).

La comunicación en la sociedad contemporánea esta por todas partes, es la forma misma del orden social con la que se organiza. Vale la pena aclarar que dicha concepción de comunicación, es el intento del autor por transcender las nociones iniciales que se centraban en entenderla como el transcurso de entrada-proceso-salida, en la que si se fijaba una entrada, se preveía una determinada salida. Es decir, había una fuerte determinación estructural de respuesta en el sistema.

Para Luhmann la determinación estructural es secundaria. La comunicación es un continuo operacional, con el que un sistema enfrenta el entorno para conservarse en los límites de su propia reproducción. Una

comunicación donde los Input-Output si bien son importantes, no son determinantes, lo decisivo son los mecanismos de producción y reproducción del sistema.

Cuando el autor refiere la comunicación como una síntesis de tres selecciones, lo que insinúa es una unidad que no puede ser fraccionada. Lo fundamental de dicha totalidad, es el entendimiento de la diferencia entre emisión e información, a la vez que deja fuera otras actualizaciones posibles. Es así que el “acto de entender no indica que se capte la autenticidad de los motivos o los sentimientos de las personas o la realidad objetiva de la información: indica tan sólo que se atribuyen una emisión y una información como selecciones distintas” (Corsi et al., 1996: 47).

Si comunicación es la síntesis de estas tres selecciones, en las cuales la comprensión constituye la “premisa para una nueva comunicación” (ibíd., p.47), se puede inferir que la comunicación no depende del inicio, sino que depende del final. La anterior presunción implica un ajuste del concepto de información en términos de información/comunicación.

Código

Con la complejidad, la sociedad moderna se diferencia funcionalmente para la resolución de problemas, para ello los sistemas funcionales logran gran independencia e interdependencia. Con la primera se hacen insensibles al entorno y con la segunda aporta y toma de aquellos lo que se necesita. Sin embargo, persiste la improbabilidad de la comunicación, para lo cual desarrolla mecanismos para convertir en probable la improbable. Uno de esos mecanismos son los medios de comunicación simbólicamente generalizable, (MCSG) y que Luhmann los define de la siguiente manera:

Son medios autónomos en relación directa con el problema de la improbabilidad de la comunicación, aunque presuponen la codificación si/no del lenguaje y se hacen cargo de la función de hacer esperable la aceptación de una comunicación en aquellos casos donde el rechazo es lo probable. (2007: 245).

De su parte, lo MCSG demandan de un código con el que operan, este código es un esquema binario que le es propio a cada uno de los sistemas. La información/comunicación con la que se orienta cada sistema (y la información/comunicación misma), están constituidos por códigos que permiten coordinar expectativas. “Los códigos, por lo tanto, son distinciones con las que un sistema observa las propias operaciones y define su unidad: permiten reconocer cuáles operaciones contribuyen a su reproducción y cuáles no” (ibíd., p.42).

Al ser el entorno más complejo que el sistema, el sistema binario (código), le permite a los sistemas reducir la complejidad del mundo, mantenerse y propiciar otras dinámicas a su estructura interna. Es así como con cada código, un sistema toma para sí lo que estructuralmente le es familiar y deja por fuera lo que no le pertenece. Esta carga de valor implícito en cada uno de ellos, es precisamente lo que le garantiza a cada sistema su autorreproducción, como también le facilita procesar las irritaciones provenientes del entorno.

Los códigos se desempeñan —como otras distinciones también— como formas de dos lados que un observador puede o no utilizar. Tienen también la singularidad de una distinción en la medida en que cada vez solo se indica un lado y no el otro simultáneamente; solo así se prestan a ser punto de enlace y de partida de otra operación. (Luhmann, 2007: 281).

Encontrar los códigos (disyunciones) con que operan las unidades sistémicas (paradigmas) que dan cuenta del sistema contable, se hizo fundamental para esta investigación, ya que con ellos se observó el operar funcionalmente apropiado de los paradigmas en cada contexto, identificando las equivalencias funcionales que en conjunto resuelven los problemas de referencia. Estos códigos como mecanismos reguladores que son, se propusieron para cada paradigma con el esquema afirmación/negación (sí/no). El primero (Afirmación) indicó el valor presente, mientras que con el

segundo (negación) se resaltó la reflexión y el momento contingente de la afirmación

Problemas de Referencia y Pretensiones de Solución

Con la diferenciación que Luhmann hace de la sociedad, indica la necesidad de que ésta se organice y sin la cual se vendría abajo. Urge que se realicen ciertas tareas (funciones) para que la sociedad se mantenga, para ello requiere de ciertos sistemas funcionales (la política, la economía, la ciencia, la educación, el derecho), que “mediante el cumplimiento de su función específica, los diversos sistemas parciales resuelven problemas de la sociedad” (Galindo, 2008: 127).

Esta orientación funcional de los sistemas parciales, significa una mirada sistémico estructural, que además de sugerir diferencias sistema/entorno dentro de sistemas, apunta a especificar un lenguaje para indicar problemas y soluciones. También puede darse distintas soluciones funcionalmente equivalentes a problemas puntuales, en este sentido Luhmann refiere

El rendimiento del método funcional y el valor explicativo de sus resultados dependen de cómo se especifique la relación entre el problema y la posible solución del mismo. Especificar quiere decir indicar condiciones más limitadas de la posibilidad, lo cual significa, para las ciencias empíricas, apelación a la causalidad. Evidentemente, el método funcional no sólo consiste en descubrir leyes causales con el fin de declarar necesarios (o suficientemente probables) determinados efectos, al existir determinadas causas. Por su parte, la ganancia de conocimiento se opone prácticamente a las causalidades; consiste, más bien, en su comparación. (Luhmann, 1998-A: 72).

La presente investigación acercó los posibles problemas presentes en el sistema contable, a partir del análisis de lo que se denominó paradigmas del mismo. Problemas en el orden epistemológico y ontológico (paradigma hipotético-deductivo), metodológicos (paradigma descriptivo normativo), de

información (paradigma neoinstitucional) y pragmático (paradigma semántico)

Un análisis de tipo sistémico constructivista (método funcional) que en su operar/observar, ganó en información sobre estos problemas, con la pretensión de lograr para el sistema contable estabilidad. Si bien, no resuelve definitivamente los problemas (y no debería resolverlos para la misma conservación del sistema), se convierte en una referencia de sentido, que puede ser continuada en otro momento. De manera sistémica estructural se produce para el problema nuevos efectos, desde efectos anteriores, con su punto ciego a develar por otro observador.

Oferta Comunicativa

Para que un sistema opere en continuo debe comunicar y cada comunicar debe producir sentido que se enlaza con otras comunicaciones, esto poniendo en el entorno a los sistemas psíquicos. Así las cosas, un sistema comunica mientras comunica, no existiendo posibilidad de la intervención consciente. El comunicar le permite a un sistema construir diferencia internamente (sistema/entorno), con lo que genera nuevos sistemas, transformando el sistema total en algo distinto pero más eficiente.

Si bien, cualquier sistema es ante todo comunicación, también es rechazo de comunicación precedente. Es decir, toda oferta comunicativa presenta un conflicto (ausencia/presencia) que a la vez supone una contradicción. La estructura de la comunicación (mediante expectativas), solo es posible en medio de la contradicción y son los MCSG, que haciendo uso de códigos, hacen probable la aceptación de la comunicación (sentido), seleccionando las ofertas comunicativas.

La concepción de un sistema como comunicación, incorpora de manera central la diferencia (el conflicto), en un ambiente caracterizado por la identidad (la estabilidad). Es así que ausencia, negación y lado negativo de una forma, son una oferta comunicativa que no implica interrupción del

proceso de la comunicación. De esta manera, es el conflicto (no sólo el consenso) el elemento constitutivo de la reproducción del sistema.

En su conjunto, la caja de herramientas tomadas prestadas desde Niklas Luhmann para esta investigación, a lo que apunta es a la articulación de una forma más adecuada de explicar sistémico-constructivamente la comparación. Si bien, contienen el punto ciego del observador (el tesista), el valor de lo conocido sobre sistema contable adquiere peso, si se tiene en cuenta que las miradas desde donde se observó, constituyen otras orillas desde donde confirmar su conocimiento que puede traducirse en una forma de comprobación y de aseguramiento del conocimiento existente, en este caso, del conocimiento de lo que es el sistema contable.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO VI

TERCERA UNIDAD DE SENTIDO

ANÁLISIS SISTÉMICO-CONSTRUCTIVISTA DEL CONCEPTO SISTEMA CONTABLE

Es importante advertir primero, que cuando se habla de sistema, lo que se quiere señalar con el concepto es un pensar de carácter teórico, un ejercicio de abstracción con la única finalidad de entenderlo y obtener información para comprenderlo reflexivamente. Es decir, un pensarlo de forma sistémico-constructivista. Sistémico porque se ubica en el centro de la reflexión al sistema en perspectiva sistema/entorno, y constructivista porque existe y se hace presente en el momento de la observación. Mencionemos un poco lo segundo.

Una forma de constructivismo que se conoce es aquella que habla de la realidad en tanto sea construida por un sujeto. Sin embargo, del lado de la cibernética de segundo orden, puede advertirse una reconfiguración contemporánea del constructivismo con arreglo analítico. Al lado de esta cibernética se elevan disciplinas como la cognición (Maturana, 2003), ambas establecen relaciones para complementar la visión epistemológica clásica de observar el conocimiento como “resultado”, con una perspectiva orientada al “proceso” de construcción del mismo (comillas del tesista). En esta emergente dirección, la percepción del mundo a través de los sentidos es remplazada por el cerebro como el sitio donde se efectúa la percepción.

A la luz de la cibernética de segundo orden (Von Foerster, 1990), la percepción apostada en una realidad construida conformada por objetos (sistemas, modelos, teorías, reglas), se convierten en representaciones con los que se ordena la experiencia misma. Es decir, dichos objetos son construcciones, pero el hecho de percibirlos es una construcción con la que se interpreta la realidad para poder coexistir con ella. De esta forma el

mundo de la cognición es una realidad construida, en la que se debe diferenciar los límites y vínculos entre el mundo como realidad y la realidad como experiencia realizada por un sujeto

Como podrá observarse, adentrarse en estos linderos desborda las pretensiones de la presente tesis, pero lo que si debe quedar claro es que el enfoque constructivista de este trabajo es una perspectiva analítica funcional y de allí su denominación como: sistémico-constructivista. Concluyamos esta meridiana aclaración diciendo que esta forma de conocer es un proceso de construcción con las que se pretende organizar una realidad que es invariante.

Es por ello que la observación inicia con la operación indicación/distinción, desde aquí se elaboran pautas que orientan la misma tarea constructiva. Desde el punto de vista epistemológico, el sujeto que conoce se enfrenta a una realidad que no le es extraña, haciendo uso de ciertas reglas con las que actúa sobre dicha realidad por él mismo construida.

Un segundo aviso importante y que suena a perogrullada, es la importancia de la contabilidad para que la sociedad funcione: “cuando hablamos del futuro de la Contabilidad estamos hablando del futuro de nuestra sociedad” (Tua, 2009: 25). En gran medida, el operar de la sociedad contemporánea se debe a rol llevado a cabo por la disciplina y a la profesión contable. Igualmente su futuro, el cual estará asociado a la información financiera útil fundada en objetivos.

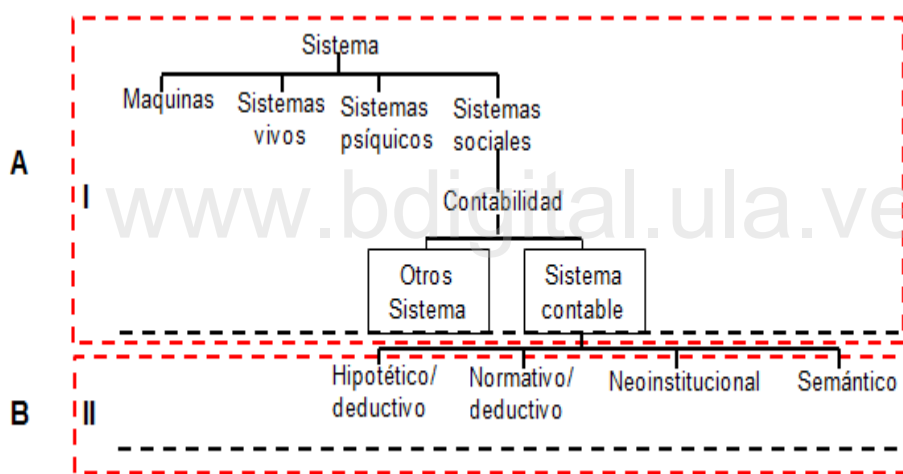
Si bien, el sistema contable existe, no está dado, es una construcción que empieza hacerse presente a través de esquemas de distinción. Esta operación de observación trazó unos límites para diferenciarlo de lo que no es un sistema contable, un sistema distinto a cualquier otro tipo de sistema que no es contable (figura 14). Al hacer esta distinción, al mismo tiempo cualquier otro sistema que no sea sistema contable resulta negado. Observar un sistema contable es establecer distinciones con los que se fijan límites

para designarlos y negar lo demás. Este fue el constructivismo al que se refirió la presente investigación.

Dicho lo anterior, se parte de la diferenciación funcional que hace Luhmann de la sociedad, agregando a su distinción la contabilidad. Con ello se hace comparable a la economía, el derecho, la ciencia, la educación, el arte, la política, el amor, la religión, ya que cada uno de ellos resuelve problemas según su campo de operación/observación. Con lo anterior, se hace una primera distinción: lo que es sistema contable de lo que no lo es:

Figura 14

Indicación/distinción del sistema contable



Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017)

Una nueva concepción de sistema para el sistema contable, no debe ocuparse por negar y superar concepciones que le han antecedido, tampoco proponer una concepción ideal. Es una herramienta de carácter analítica para observar sus características a un determinado nivel de detalle, así como los procesos que se dan a nivel de la diferenciación y de la complejidad. Desde el primer nivel, la forma sistema/entorno empieza a replicarse, lo que posibilita la formación de sistemas dentro de sistemas, “con ello, el sistema global adquiere la función de «entorno interno» para los sistemas parciales,

el cual, sin embargo, es específico para cada uno de ellos” (Luhmann, 1998-A: 42). Desde el segundo nivel, cada sistema parcial que en este caso lo constituyen los diferentes paradigmas que dan cuenta del sistema contable, permiten la reconstrucción de la totalidad sistémica a partir de la forma sistema/entorno.

Esta formación de sistemas parciales (paradigmas sobre sistema contable) amplía el espectro de observación. Observación de la observación de un sistema que es cada vez más total y al que pertenece un sistema parcial; observación de otros sistemas parciales en el entorno (interno o externo) del sistema total y la autoobservación del sistema parcial. Así cada sistema parcial se va desplegando simultáneamente hasta constituir el sistema total.

Recapitulando, en un primer plano se hizo la primera distinción en términos sistema/entorno. Partiendo de lo que la presente investigación consideró como una de sus categorías conceptuales fundamentales: el sistema contable, se estableció la diferencia entre lo que es sistema contable de todo lo que no lo es y que constituye su entorno. En un segundo plano de análisis, representado en el anterior esquema, se encuentran los sistemas parciales que con su operar se constituyen y son constitutivos del sistema contable. Son constituyentes cuando se reproducen a sí mismos y son constitutivos porque en su reproducir constituyen al sistema contable. Ambos eventos producen la unidad, que únicamente tiene efectos como diferencia.

En este segundo plano se dan unas primeras relaciones entre los componentes que conforman cada sistema parcial y que dan inicio al análisis intrateórico e interteórico. En el primer plano (A) se diferencia (sistema/entorno) y en el segundo plano (B) se complejiza (elemento/relación), pero en cada sistema parcial nuevamente entra en operación diferenciación y complejización. El primer plano se conforma estructura y en el segundo plano sistema, en la contingencia de la segunda es que se sostiene la primera.

Al ser la presencia/ausencia una distinción/indicación de sentido, puede entenderse como una manera de diferenciación que hizo posible la observación con la que cada paradigma opera. Al hacerlo, se instala del lado de la presencia, con la que describe sus dinámicas y también para indicar la operación de las relaciones de los componentes de cada paradigma y entre paradigmas. En lo que sigue, se da cuenta de ello a través del análisis intrateórico e interteórico, y a partir de aquí identificar la propuesta comunicativa del lado de la presencia (lo afirmado) de cada paradigma, con lo que inicia el análisis sistémico-constructivista.

Análisis Intrateórico

Para el análisis intrateórico, se agruparon en tres categorías que recogen dichos eventos comunes: Cognitiva (agrupa lo ontológico, epistemológico y metodológico), social (agrupa comunidad, consenso, temporalidad, validador, regulador) y sistémico. Con la cognitiva se anuncia lo sincrónico y con la social y sistémico lo diacrónico de cada paradigma.

Esta clasificación no es casual y arbitraria, atiende la evolución que tuvo el concepto de paradigma por el de matriz disciplinar. Observa el concepto de matriz con la categoría cognitiva, ésta desarrolla la forma como conoce, interviene y soluciona los fenómenos. De su lado lo disciplinar es observado por la categoría social, con la cual un paradigma debe su existencia a una comunidad que comparte y valida un sistema de creencias.

De su parte, lo sistémico tiene como finalidad, comprobar como los elementos de cada paradigma se encuentran ordenados, conformando una totalidad organizada. Estos elementos pierden su individualidad en favor de una estructura, que al interrelacionarse se juntan para desempeñar una función. Como la observación que para el sistema contable se propone es sistémico/constructivista, desde el ámbito sistémico se hace la distinción sincrónico/diacrónico.

Dos lados de una forma que se hace complementaria para una argumentación multiparadigmática del sistema contable. Con la primera se elaboran estructuras lógico-rationales para aproximar los objetos del mundo y para observar/resolver problemas. Con la segunda se recrea la historia que como evento contextual y dinámico, da forma y permite el desarrollo de teorías, en ésta las comunidades ubicadas en un tiempo espacio son determinantes.

Se puede hablar de una orientación multiparadigmática, cuando es posible conciliar la distinción sincrónico/diacrónico. La anterior consideración declara como el conocimiento se produce y reproduce sobre lo realizado por otros, pero también a causa de continuidades y rupturas que es la dada entre ciencia normal y una ciencia en revolución. Esto significa la presencia del contexto de la justificación y del descubrimiento, para campos del conocimiento de carácter social que como en la contabilidad y el sistema contable, su rasgo fundamental es el estar orientada por objetivos, evento que la hace especial.

La sincronía/diacronía son lados de una distinción que pretenden una observación más integral y plural de un acontecimiento disciplinar. Eventos complementarios fundantes de una visión multiparadigmática que surten el análisis interteórico e intrateórico. Para ello, la Tabla 35 facilitó el análisis que a continuación sigue:

Tabla 35

Análisis Intrateórico de los Paradigmas Sobre Sistema Contable

		Paradigma Hipotético–Deductivo	Paradigma Descriptivo–Normativo	Paradigma Neoinstitucional	Paradigma Semántico
Problema		¿Qué tipo de información se ajusta mejor a cada finalidad prescrita para el sistema contable?	¿Cuáles características debe poseer un sistema contable proclive a la uniformidad?	¿Cómo lo institucional define el marco conceptual que conforma un sistema contable?	¿De qué forma se integra una visión conceptual y material del sistema contable?
Sincrónico	Cognitivo	Marco conceptual propuesto en términos teleológicos. Un deber ser determinado por objetivos	El enfoque deductivo permitió una orientación conceptual previa a distinguir para clasificar cualquier sistema contable en uso	El marco institucional legitimó los estándares contables dispuestos en un marco conceptual	La modelación posibilita una dimensión conceptual para lo técnico aplicado del sistema contable
Diacrónica	Social	Normas subordinadas a objetivos, constituyéndose en un medio para la consecución de un fin	Elaboración de políticas contables para reducir las diferencias entre sistemas contables	El marco conceptual hizo operativa la máxima “medio para alcanzar el fin”	La modelación contrasta el medio utilizado y los objetivos perseguidos. Lo técnico aplicado valida la utilidad
	Sistémico	El sistema contable crea pautas y la teoría ofrece estructura, conformando un todo funcionalmente organizado	La interacción del entorno interno y externo del sistema contable, le imprime características estructurales en términos de necesidades	Las acciones normativas de carácter institucional toman forma por pertenecer a un sistema del cual se es parte	La relación de lo conceptual y material de que está constituido el sistema contable guía la noción de sistema

Fuente: Elaboración propia

Paradigma Hipotético – Deductivo

Una información es útil, cuando es el resultado de un sistema contable configurado a partir de un marco conceptual común pensado teleológicamente. Éste debe partir de un entorno/necesidad del que se derivan unos propósitos y unos medios. Entre los extremos Fines/Medios se ubican las hipótesis instrumentales, que son las que permiten inferir la acción que debe ser realizada para lograr el objetivo. Un *deber ser* condicionado a objetivos.

Se soporta en metodología normativo-condicional, con la primera se establecen los enunciados prescriptivos con las que se establece la relación medios-fines (hipótesis instrumentales-reglas), con la segunda se elaboran

las descripciones sobre la realidad física y social. Los criterios de validez de la primera se hallan en lo normativo/teleológico, los de la segunda en lo positivo/cognoscitivo.

El anterior escenario ha sido la forma como la contabilidad y el sistema contable ha observado una época de manera particular y como lo ha compartido la comunidad: los investigadores en la óptica hipotético-deductiva, a los organismos reguladores en la elaboración de los marcos conceptuales, a la auditoría en las formas de realizar el control, a los profesionales los ha provisto de reglas concretas para su ejercicio y a los usuarios de un marco común para tomar decisiones.

Lo importante ahora es que la norma se subordine a objetivos y que se constituyan en un medio para la consecución de un fin. Esta perspectiva es la que se consolida, instalándose como la más reconocida por la comunidad y por la regulación contable internacional en el marco de lo financiero. Así, una orientación sistémica empieza a levantarse, si bien la teoría general de la contabilidad es la base y empieza a diferenciarse de sus aplicaciones (sistemas contables), no puede existir la una sin la otra, son un todo organizado. Mientras esta última crea pautas, la teoría ofrece estructura.

A esta orientación normativa y positiva de la contabilidad y del sistema contable, se hace fundamental complementarle con los argumentos de la teoría organizacional, cultural y conductual. Adicional a los teórico, técnico y los tecnológico, los aspectos conductuales, sociales y culturales de los sistemas contables en uso al interior de las organizaciones, posibilitan una mirada más integral del concepto. Al alero de estas otras consideraciones, la concepción sobre el sistema contable se hace un evento creativo, constructivo y transformador, además de funcional.

Paradigma Descriptivo – Normativo

La clasificación de sistemas contables estuvo determinada por el ambiente económico, político y legal del momento, lo que hizo notar el fuerte

nexo entre éstos y el entorno. Las prácticas contables inicialmente, y la perspectiva analítica posteriormente, se constituyeron en el preámbulo de la presentación de un esquema conceptual previo a la contrastación y clasificación de los sistemas contables. Esta manera de observar sugirió un tránsito por la perspectiva inductiva y deductiva, siendo esta última vía la que posibilitó considerar una orientación conceptual previa a distinguir para clasificar cualquier sistema en uso.

La investigación positiva permitiría validar las relaciones que en ambientes particulares debían darse en torno a satisfacción de necesidades de información útil, con la cual unos usuarios exclusivos toman decisiones adecuadas en un naciente contexto caracterizado por los objetivos como fin. Desde la investigación normativa (desde Mattessich) y positiva de este paradigma, se surtirían las diferentes comunidades (Regulativa, profesional, empresarial, académica, usuarios), para elaborar la teoría y la pragmática de la contabilidad y el sistema contable. Una y otra movilizarían la investigación *a priori* (normativa) y *a posteriori* (empírica) en contabilidad y del sistema contable.

Este paradigma brindó la posibilidad de aislar prácticas contables, relaciones entre factores y componentes, causantes de las diferencias entre sistemas contables y tratarlas de manera particular, elaborando políticas contables. Estos estudios son de gran importancia para los organismos de regulación contable internacional, para quienes la uniformidad contable es su propósito. El análisis de los factores externos e internos posibilitan entenderlo en cuanto sistema, un todo organizado en permanente interacción, connotación que le imprime una característica estructural en términos de necesidades al sistema contable.

Paradigma Neoinstitucional

El escenario institucional emergente, bajo la tutela estatal y posteriormente de la corporativa, legitimó primero las prácticas y luego los

estándares contables, que debían orientar el ejercicio profesional. Estas se dispusieron en un marco conceptual que hizo más operativo en su elaboración y uso, la premisa “medio para alcanzar el fin”. El tránsito de la aceptación generalizada de reglas, a un marco conceptual propuesto desde una lógica postulacional, se convirtió en un referente que permitió hacer acuerdos a su alrededor en torno a la emisión de normatividad contable internacional, las formas de hacer control (Auditoría), formación profesional, orientar uniformemente la práctica profesional (dirimiendo controversias) e información homogénea.

Este constructo significó un recorrido llevado a cabo desde una vía inducción hasta una deductiva, desde aquí se operacionalizó lo que acontece en el sistema contable. Este constructo se tradujo en la asunción de un imperativo a seguir para la academia, la investigación, la literatura contable, los emisores de norma, auditores, elaboradores de información financiera y los que la utilizan. Así pues, en medio de las tensiones dadas en el siglo XX y XXI, surge una estructura institucional en torno a la contabilidad y el sistema contable, para coordinar el accionar humano pensada en términos normativos. Acciones que toman forma por pertenecer a un sistema del cual se es parte.

Paradigma Semántico

La modelación contable es una abstracción, es un constructo que permite la comprensión de la realidad, facilitando de esta manera relacionar el conocimiento con la realidad, toda una elaboración conceptual que encuentra en el sistema contable en uso su correlato. El sistema contable es el eje articulador y vinculante donde se encuentran la dimensión conceptual/abstracta y la técnico/aplicada, convirtiéndose de esta manera en un medio eficiente para satisfacer un fin. De esta manera se conforma al interior de las organizaciones, un sistema de información que facilita desde lo administrativo el diseño, desarrollo y cumplimiento de objetivos. Estos

estándispuestos en una plataforma técnica y tecnológica que finalmente hace posible los sistemas contables en uso.

En el ámbito conceptual y a través de la modelación, se produce el desarrollo teórico de la contabilidad y del sistema contable con el fin de orientar la práctica profesional. De su lado, en la esfera material, el plano profesional implementa la modelación y la evaluación del mismo. El primero (adecuación medios/fines) se valida y regula desde la investigación a priori, en donde se pone en contraste el medio utilizado y los objetivos perseguidos, evaluando/corrigiendo los resultados. El segundo, desde la investigación a posteriori se pone a prueba la información y su capacidad de ser útil. Premisas que guían la academia, la regulación, el control, la profesión y a los usuarios de la información.

Por si solas las concepciones que sobre sistema se han instalado en los discursos de la academia, la profesión y la organización no logran explicar su carácter sistémico. Es solo en la perspectiva holista de su modelación, la información como fundamento de su gestión y su lógica material organizada, que el concepto adquiere sentido. Lo que da idea y guía la noción de lo sistémico, de unidad y totalidad, es la imbricación que posibilita el sistema contable entre lo conceptual y material. La modelación/representación de un lado y de otro lado fin/medio, conforman un todo organizado que hace posible su operar para la organización

Análisis Interteórico

Para poder hablar de un análisis interteórico entre paradigmas desde los sincrónico y lo diacrónico, hay que hacer claridad sobre un mecanismo regulador muy dinámico en la historia del desarrollo del conocimiento: Inconmensurabilidad. Sobre este concepto se observa un tránsito desde aspectos incomparables entre paradigmas, hacia la irreconciliabilidad entre teorías, para terminar en un problema localizado relacionado con la traducibilidad de conceptos (Sankey, 1997). Es en la traducibilidad en que la

inconmensurabilidad deja de ser incomparabilidad e irreconciliabilidad, para dar cabida a lo comparable y las relaciones dadas entre paradigmas.

En lo que se considera una revolución científica, no se produce un cambio de todos los términos y los conceptos de las teorías rivales, sino que queda un pequeño grupo con dificultades de traducción y que a nivel empírico pueden compararse (Lacey, 2001), cuestiones que ya habían sido propuestas por Feyerabend (1982) y Laudan (1986) cuando sugerían una des-radicalización del concepto de inconmensurabilidad, abriendo la posibilidad de comparar objetiva y racionalmente teorías y tradiciones.

En la década de los 80's empiezan a figurar una serie de perspectivas que se agruparon bajo el nombre de "concepción semántica de las teorías" (Diez y Moulines, 1997: 327), corriente derivada de la filosofía de la ciencia contemporánea, que busca como sus antecesores, resolver la pregunta por la forma como se construye conocimiento científico. Estos enfoques exploran la posibilidad de comparar términos y conceptos durante una revolución científica, planteando las circunstancias de quiebre como de encadenamiento entre teorías rivales.

Como lo manifiestan Diez y Moulines, el elemento fundamental de esta orientación es que las teorías no son entidades aisladas, sino que mantienen estrecha relación entre sí. Tales vínculos generan cierta unidad (totalidad) que se traducen en una red de teorías interconectadas, "estas macro-unidades científicas pueden englobar partes de una disciplina, o incluso de disciplinas diferentes, y son fundamentales para elucidar algunas cuestiones relativas a la estructura global de la ciencia" (Diez y Moulines, 1997: 365); una forma de análisis interteórico del contenido del conocimiento científico. Veamos la Tabla 36:

Tabla 36

Análisis Interteórico de los Paradigmas Sobre Sistema Contable

	Paradigma Hipotético-deductivo		Paradigma Descriptivo-normativo	Paradigma Neoinstitucional	Paradigma Semántico
Problema	¿Cuáles son las condiciones de posibilidad del sistema contable para observar los problemas de la contabilidad?				
Sincrónico	Cognitivo	Ontológico	EL enfoque teleológico como fundamento epistemológico, ontológico y metodológico		
		Epistemológico			
		Metodológico			
Diacrónico	Social	Comunidad	Orientación a objetivos con arreglo a fines		
		Consenso			
		Temporalidad			
		Validador			
		Regulador			
	Sistémico	Categorías interrelacionadas conformando un todo funcionalmente organizado			

Fuente: elaboración propia (Betancur, 2017)

Frente a las aparentes diferencias entre los cuatro paradigmas propuestos anteriormente, existe un potencial complementario que contribuye a desarrollar una perspectiva teórica más compleja sobre el sistema contable. De allí que las perspectivas paradigmáticas fueron pensadas en términos complementario/contradictorio, distinción que permitió esgrimir los siguientes argumentos alrededor de lo sincrónico, diacrónico y sistémico para un análisis interteórico:

Sincrónico. Por su singularidad disciplinar, la contabilidad y el sistema contable obtienen su fundamentación epistemológica y ontológica en la teleología, un deber ser subordinado a objetivos. Los constructos que de la contabilidad y el sistema contable se deriven, son el resultado de haber prefijado con anticipación objetivos. De tal evento, se está ante un caso *sui generis* de ciencia social aplicada, cuya característica fundamental es una orientación fin/medios y que podría resumirse en la expresión: “dame un objetivo y te daré un constructo para lograrlo”.

Diacrónico. El sistema contable alcanza su razón de ser, si su orientación se debe a objetivos, éstos se hallan inmersos en entornos que son determinantes. El cerco institucional, legitimó la lógica postulacional a

través de un marco conceptual, que como una guía a seguir, orientó a la academia, a los emisores de normas, a los agentes de control, a la gestión empresarial, a los contadores y los usuarios de información.

Sistémico. Las diferentes distinciones que hacen los paradigmas respectivamente sobre el sistema contable, se presentan como un conjunto de categorías interrelacionadas tales como lo normativo/positivo, interno/externo, inducción/deducción y finalmente conceptual/material. Distinciones que toman la forma de un todo y sus partes dispuestas en una unidad y una totalidad funcionalmente organizada

A la luz de lo que se viene anunciando como una postura multiparadigmática, el análisis interteórico lleva a concluir para la contabilidad/sistema contable una orientación sistémica. Desde esta misma mirada holística es posible observar los problemas relacionados con lo ontológico y lo epistemológico. Estos análisis indican lo que se sabe, como se conoce y lo representado en el sistema contable.

De esta manera, se conforma una unidad diferenciada de una realidad (objetiva/no objetiva) asociada a constructos (que representan/que no representan). Los ejes ontológico y epistemológico es una distinción orientadora de la realidad del sistema contable, todo su contenido es objeto de estudio de estos ejes. En la Tabla 37 puede observarse de manera sintética las orientaciones en este sentido: moderna, postmoderna, construccionista y teleológica.

Tabla 37
Dimensiones Ontológica y Epistemológica

Orientación	Ontología	Epistemología	
Moderna	Realidad objetiva <i>-Objetiva-</i>	Constructos representando la realidad <i>-Objetiva-</i>	
Posmoderna	Negación de la realidad objetiva <i>-Subjetiva-</i>	Negación de los constructos representando la realidad <i>-Subjetiva-</i>	
Construccionista	Realidad social construida <i>-Subjetiva-</i>	Representación como construcción social <i>-Objetiva-</i>	
Teleológica	Realidad objetiva <i>-Objetiva-</i>	Constructos socialmente contruidos representando la realidad	
		<i>-Subjetiva-</i>	<i>-Objetiva-</i>

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017)

En la orientación moderna se enmarca la investigación tradicional y dominante del sistema contable. En ésta, la dimensión ontológica y epistemológica ordenó la realidad en un sentido objetivo/objetivo respectivamente (Chua, 1986). De su parte, la orientación postmoderna hizo una disposición de estas dimensiones en términos subjetivo/subjetivo (Macintosh, 2003); mientras que la construccionista desde la distinción entre lo subjetivo (ontología) y lo objetivo (epistemología), sostiene la existencia de una realidad externa independiente a los marcos de representación de los sujetos (Lee, 2006).

Finalmente y luego de las operaciones de observación realizadas al sistema contable, la presente investigación argumenta que en el plano ontológico, la realidad del sistema contable es propuesta desde los hechos objetivos (observables e inobservables), eventos que pre-existen y son independientes a los sistemas de conciencia. Desde su lado y en el plano epistemológico, hace mención a las relaciones de representación que se desplazan entre lo subjetivo/objetivo, lo que significa constructos socialmente contruidos que representan. Veamos más detalladamente esta orientación en la Tabla 38:

Tabla 38
Análisis Ontológico y Epistemológico de los Paradigmas
Sobre Sistema Contable

Orientación	Ontología	Epistemología	
Teleológica	Realidad objetiva	Paradigma Hipotético-Deductivo Paradigma Descriptivo-Normativo paradigma Neoinstitucional paradigma Semántico	
	-Objetiva-	-Subjetiva-	-Objetiva-

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017)

Paradigma Hipotético–Deductivo. La hipótesis instrumentales asentadas en una relación causa-efecto versus relación medios-fines, están dirigidas a un deber ser determinado por objetivos. Todo un enfoque teleológico, que desde el punto de vista epistemológico implica un desplazamiento entre lo subjetivo y lo objetivo. De su parte la dimensión ontología viene dada porque los objetos a los que se refieren la contabilidad y el sistema contable poseen una existencia objetiva.

Paradigma Descriptivo–Normativo. Si bien el conocimiento del sistema contable evidenció un trabajo por vía inductiva/deductiva, es con la una propuesta conceptual, previa a cualquier sistema en uso, la que posibilita clasificarlo y caracterizarlo. Lo anterior debe interpretarse como una transición entre lo subjetivo y lo objetivo. Desde el punto de vista ontológico, las prácticas y características contables de determinados ámbitos, las variables de entorno y su caracterización/clasificación, son hechos que tienen su correlato en una realidad objetiva.

Paradigma Neoinstitucional. El movimiento dado desde las prácticas contables de habitual uso, hacia los objetivos-postulados-principios-reglas, como referente para la elaboración de marcos conceptuales, en el plano epistemológico indica un tránsito entre lo subjetivo y lo objetivo. Ontológicamente, las prácticas contables al igual que los postulados-principios-reglas, tienen existencia en el mundo real, es decir tienen su correlato en la organización.

Paradigma Semántico. En el plano epistemológico, en la dimensión conceptual/abstracta se levanta la teoría general con la cual se hace abstracción de la realidad, de su parte con lo técnico/aplicado se resuelven las demandas de un escenario determinado. Esto deja entrever un traslado de lo subjetivo a lo objetivo. Finalmente y desde lo ontológico, la información contable como resultado de múltiples interacciones organizacionales son hechos reales, es la realidad inmediata representada por un sistema contable en particular.

Formulación Esquemática

Otro aspecto importante del análisis es la lógica sobre la que se construyen las teorías y los paradigmas que los contienen y que implica un proceso de formalización. En los supuestos, conceptos y definiciones de cada paradigma deben hallarse reglas de interpretación que arrojan significado a éstos.

Como lo indica Bunge (1988), hay dos grados de formalización, el primero que es el de formalización absoluta basado en un lenguaje artificial. El segundo, es la semi-formalización donde se utiliza un lenguaje basado en proposiciones lógicas. Precisamente es desde este último que se hacen los siguientes análisis. Veamos la tabla 39

Tabla 39

Formulación Esquemática de los Paradigmas sobre Sistema Contable

Hipotético-Deductivo	Descriptivo-Normativo.	Neoinstitucional.	Semántico.
$(A \rightarrow D) \wedge (A \leftrightarrow D)$	$\left[(\forall x) ScX \rightarrow Cn(X) \right] \leftrightarrow T$	$f(x) \leftrightarrow (A \leftrightarrow D)$	$(p \wedge q \wedge r \wedge s \wedge t) \leftrightarrow Sc$

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017)

En el paradigma hipotético-deductivo, cada sistema contable demanda de hipótesis instrumentales desde donde se elaboran reglas en función de objetivos. Son éstas las que permiten establecer las relaciones entre los

medios adecuados y eficientes con los objetivos que se quieren alcanzar, exhibiendo los juicios de valor que se van a considerar. Su función es la de dotar de instrucciones lo suficientemente claras para alcanzar un fin estimado.

Esta hipótesis son enunciados prescriptivos de la forma: “para lograr el objetivo “A”, dadas las condiciones “C”, haga “D”. Son las prescripciones propias de una ciencia aplicada donde la relación fines “A” y medios “D” es una determinación eminentemente teleológica y que toma la forma $A \rightarrow D$. Esquema que se convierte, no sólo en el referente de las diferentes teorías que conforman este paradigma, sino el de los otros paradigmas que tratan el sistema contable, los cuales lo complementan y de tal evento se hacen equivalentes.

Tua Pereda por ejemplo, con la teoría positiva–normativa de este paradigma, reafirma el esquema expuesto en Mattessich en el que para lograr un objetivo hay que apelar a un medio. De esta manera se reafirma la orientación teleológica: fines “A” y medios “D”. Con Tua se revalida la importancia del aspecto prescriptivo, pero también se resalta la importancia para una ciencia social aplicada, el aspecto descriptivo, evento por supuesto que ya había sido explicado por Mattessich y que se representa con el esquema $A \leftrightarrow D$. Desde esta esfera se echa mano de herramientas para auscultar la realidad y despojarla de juicios de valor.

Es su carácter teleológico, en el que para obtener “A” dado “C” hacer “D” se convierte en un aspecto prescriptivo para la contabilidad. La relación “A” y “D” es la relación entre fines/medios anunciada por Mattessich (1995^a) como una determinación teleológica de la relación medios por los fines,

Con lo acotado hasta acá, puede observarse que en la concepción de sistema contable puede establecerse la distinción prescriptivo/descriptivo. En la primera lo importante es tener en cuenta los medios más adecuados para lograr un fin. La segunda permite los contraste en la realidad y el logro de objetivos pragmáticos.

Otra teoría de este paradigma que se ubica en el lado descriptivo de la anterior distinción, es la positiva. Con la teoría positiva se explican las razones por las cuales los usuarios seleccionan determinadas normas contables, elección que viene dada no por ser la mejor medición de un evento contable, sino que su utilidad para la resolución de ciertos problemas. La teoría positiva adopta una perspectiva descriptiva (explica-predice) de la contabilidad y del sistema contable, con lo que se establece una la relación de causa/efecto entre un fin y los medios.

De esta manera los enunciados de la teoría positiva adoptan la forma “Si “A”, dadas las condiciones C, entonces D”, es una explicación acerca de una relación o determinación causal, por lo cual cada vez que suceda “A” entonces también se producirá “D”, siempre que estén dadas las condiciones 'C'. Es decir “A” sería la causa de “D”.

La última teoría de este paradigma es la organizacional, cultural y conductual. Desde esta orilla apenas en construcción, esta teoría argumenta que tanto el enfoque normativo-condicional como el positivo, es decir la distinción prescriptivo/descriptivo, la concepción sobre sistema contable queda anclado en lo eminentemente técnico, pragmático y utilitario. Frente a ello, proponen que sean las prácticas que se llevan a cabo en los sistemas contables en uso, la unidad reflexiva desde donde debe observarse en constructo.

Estos argumentos pueden plantearse en el plano dialectico y con ello niegan a sus anteriores, hallando en Anthony Hopwood su síntesis. Por eso se propone el siguiente esquema para esta teoría de la siguiente forma

$$\{(A \rightarrow D) \wedge (A \leftrightarrow D)\} \wedge \neg \{(A \rightarrow D) \wedge (A \leftrightarrow D)\}$$

La negación que antecede el segundo término, se convierte en la insuficiencia de los presupuestos normativos y positivos de la contabilidad y del sistema contable. Negar para nuevamente afirmar desde los argumentos de la teoría organizacional, cultural y conductual brinda la posibilidad de una

mirada más integral del concepto. De esta manera a lo eminentemente funcional, se suma una concepción sobre el sistema contable como evento creativo, constructivo y transformador.

De otro lado, el paradigma descriptivo-normativo hace su inicio con Nair y Frank, quiénes analizan carácter externo al sistema contable, a través del comparativo de similitudes y diferencias de prácticas contables en distintos países. Por su parte Nobes lo hace observando la dinámica evolutiva de la contabilidad, el entorno, aspectos legales y económicos. Tanto los primeros como los segundos, apelan a una visión inductiva desde donde hacen la clasificación de sistemas contables.

Jarne objetaría que si bien la clasificación por vía inductiva es importante, lo importante era reflexionar al sistema contable por vía deductiva para su adecuada clasificación y caracterización. En esta dirección era vital comprender las interrelaciones entre los componentes internos/externos para entender el sistema contable como “todo”, una suerte de integralidad que se explica de la siguiente manera:

A= Es una expresión

X= Es una variable

A= “Todos los sistemas contables son un conjunto de componentes en interacción con lo que se produce una totalidad”, si A es verdadero, lo será para todos los valores de X.

ScX = Sistema contable

CnX= Componentes del sistema contable

n= Conjunto de componentes donde las prácticas contables es uno de ellos

T= Totalidad

($\forall x$)= Cuantificador universal que se lee “para todo”

Determinando el alcance de dicha expresión se tiene:

$ScX \longleftrightarrow X$ es un sistema contable

$CnX \longleftrightarrow X$ conjunto de componentes en interacción

Si X es un sistema contable, entonces es un conjunto de componentes en interacción y aplica para todo X y se representa $(\forall x) ScX \rightarrow Cn(X)$. Dado lo anterior “si y solo si” es causa de T , de esta manera representado en la tabla 39: $[\forall x] ScX \rightarrow Cn(X) \leftrightarrow T$

El paradigma neoinstitucional explica como el marco conceptual del IASB 2010 vigente, sugiere que la información tiene como objetivo básico ser “útil” para tomar decisiones por parte de un inversor. Esto significa que las normas contables emitidas bajo unos principios deben satisfacer este objetivo y las instituciones encargadas de su emisión deben velar porque se garanticen estos presupuestos. El que una información sea útil depende de si lo es para un inversor, prestamista o acreedor financiero y se puede representar $f(x)$:

f = Información útil

x = Inversor, prestamista o acreedor financiero

Lo anterior, siempre y cuando “ A ”, dadas las condiciones C , entonces D ”, sea una explicación acerca de una relación o determinación causal, por lo cual cada vez que suceda “ A ” entonces también se producirá “ D ”, siempre que estén dadas las condiciones ‘ C ’, es decir “ A ” sería la causa de “ D ”, de lo que se deduce la expresión que quedó expresada en la tabla 39, donde se lee la expresión $f(x) \leftrightarrow (A \leftrightarrow D)$.

Por último, en el paradigma semántico se articulan las diferentes concepciones que sobre el sistema contable se han levantado. En éste se puede percatar una perspectiva sistémica contenida de los componentes conceptual y material en constante interacción. Sin embargo, a la luz del presente paradigma este se ha observado desde la segunda dimensión y a partir de cualquiera de ellos se infiere el sistema contable:

p = Modelo Contable

q = Sistema de Información

r = Sistema Administrativo Contable

s = Proceso Contable

t = Artefacto Tecnológico

Si bien, cualquier (p, q, r, s, t) es sistema contable, hacerlo solo a partir de uno de ellos es insuficiente para comprenderlo y entenderlo, de tal evento deberá de complementarse dicha afirmación en el nivel operativo. De la sumatoria de hechos que dan cuenta del sistema contable descritos por la proposiciones (p, q, r, s, t) se infiere al Sc (Sistema Contable), a su vez lo que se considere deberá de concebirse como p, q, r, s, t, simultáneamente. De esta manera quedo expresado en la tabla 38 de la siguiente manera donde $(p \wedge q \wedge r \wedge s \wedge t) \leftrightarrow Sc$.

Antes de ser contradictorias y excluyentes, las anteriores orientaciones se vuelven complementarias. Se puede declarar por ahora, que cualquier aporte sobre sistema contable, no solo aclara y complementa, sino que también se torna insuficiente. En esta dirección, estos sistemas parciales deben entenderse complementariamente en el sentido antes señalado, de alguna manera se convierten en espacios semánticos que empiezan a dar forma a la unidad de la diferencia.

Los sistemas parciales se vuelven complementarios por ser sistemas parciales funcionales y por la forma como resuelven ciertos problemas. Pero desde la orilla de la incomplementariedad (desiguales), cada uno se desenvuelve desde un marco de operación/observación que les propio. Así, el sistema parcial hipotético-deductivo no puede resolver los problemas del semántico, ni el sistema parcial neoinstitucional el del normativo-deductivo, sino se hace en el marco de las equivalencias funcionales.

Las soluciones que cada sistema parcial ofrece, se vuelve disímil frente a las demás soluciones ofrecidas por su entorno. De allí que de cara a problemas relacionados con: objetivos, Información útil, usuarios, cualidades, reconocimiento, medición, valoración, revelación, normas, etc.; sea difícil dicha complementariedad. Incluso del entorno de la contabilidad: lo social, lo ambiental. Sin embargo, es en dicha desigualdad que el sistema contable debe hallar su igualdad.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO VII

PROPUESTA DE LA NOCIÓN SISTEMA CONTABLE

Cuando cada sistema parcial actúa desde su operación/observación particular, se vuelve poco probable que entre ellos haya coordinación para la solución conjunta de dichos problemas. En dirección a resolver este inconveniente, la propuesta sistémico-constructivista de la presente investigación ajustó la complementariedad entre sistemas parciales planteada líneas arriba con el de equivalencia funcional.

Dicha equivalencia se facilitó, porque se identificó desde cada sistema parcial, el código bajo el cual operaba y que permitió la comunicación intersistémica con la que el sistema contable actualizó su propia elaboración conceptual. Es a través de la comunicación favorecida por estos códigos, que se produce la interacción entre sistema contable y sistemas parciales. Veamos la tabla 40 que da cuenta de dichos códigos:

Tabla 40

Códigos con que Operan los Sistemas Parciales del Sistema Contable

	Sistema Reglas	Hipotético - Deductivo	Descriptivo - Normativo	Neoinstitucional	Semántico
	Problema de referencia	¿Qué tipo de información se ajusta mejor a cada finalidad prescrita para el sistema contable?	¿Cuáles características debe poseer un sistema contable proclive a la uniformidad?	¿Cómo el ámbito institucional define el marco conceptual que conforma un sistema contable?	¿De qué forma se integra una visión conceptual y material del sistema contable?
	Función	Expectativas de validez científica	Expectativas metodológicas	Expectativas de información	Expectativas pragmáticas
A I	Código	Descriptivo/prescriptivo	Inductivo/deductivo	Diverso/uniforme	Proceso/dirección
	Contingencia	Teleología	Holismo	Marco conceptual	Coordinación
B II	Elemento	Objetivos	Interacción de factores	Información útil	flujos
	Representación	Reguladores Estándares	Sistemas contables	Marco conceptual IASB	Sistema administrativo

Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017)

En el primer plano (A I) la operación/observación permitió hacer una nueva distinción, con ésta se dio cuenta de los códigos con que opera cada sistema parcial. Esta diferenciación es clausurada por cada sistema parcial, con lo que produce la comunicación que posibilita su reproducción interna y solucionar los problemas de referencia que le son propios.

El segundo plano (B II) se remite a la relación entre componentes y las complejidades que de ellas se pueda derivar. A su vez, esta relación es profundamente contingente, generando así un número creciente de elementos y relaciones. En este nivel, los códigos coordinan la improbabilidad de la comunicación entre sistemas. Esta coordinación intersistémica es la que consiente el mantenimiento de la estructura del sistema contable en este nivel de observación.

Los códigos se han ido decantando históricamente y han sido un desarrollo resultado de otros procesos de diferenciación anterior. Los referentes más inmediatos de los códigos propuestos son causa/efecto para el descriptivo/prescriptivo (hipotético-deductivo), descriptivo/analítico para

inductivo/deductivo (descriptivo-normativo), el local/general para el diverso/uniforme (Neoinstitucional) y dispositivo/proceso para el proceso/dirección (semántico).

En el caso del primer código descriptivo/prescriptivo (hipotético deductivo), desde el lado de la “presencia” (presencia/ausencia) la teoría positiva, asumió el enfoque causa/efecto con el cual explica/predice los asuntos que acontecen en el sistema contable y que se relacionan con la elección de ciertas normas de contabilidad asociadas con la predicción y validadas por la contrastación empíricas para justificar su validez (Watts y Zimmerman, 1990). Precisamente, frente a los puntos ciegos de la observación causa/efecto de esta dimensión descriptiva, se levantan (ausencia) los enfoques prescriptivos y normativos para la elaboración de sistemas contables.

La segunda mitad del siglo XX, fue un contexto histórico especial para la contabilidad. Con éste se inicia para el sistema contable un proceso de producción y coordinación de diferenciación con el cual se hizo frente al mundo complejo que de este escenario se derivaba. El paso de la rendición de cuentas sobre la gestión del beneficio empresarial, hacia la utilidad de la información contable para tomar decisiones financieras por parte de unos usuarios, inicia este proceso diferenciador.

Se configura así una especie de selectividad, de síntesis comunicativa que empieza a tematizarse y a delimitar expectativas que le son propias y exclusivas de dicha selección y de ninguna otra. Su función consiste en hacer que una comunicación se convierta en expectativa probable, en los casos donde es posible su rechazo. Es decir, hace exitosa una comunicación improbable. Descripción/prescripción se convierte en el código con el que opera este sistema parcial y con el que empieza a regular su funcionamiento interno y la forma como se relacionan con otros sistemas en lo externo.

Este código hace selección de los “objetivos”, elemento a partir del cual se supedita todo el operar del sistema parcial. De tal manera que con

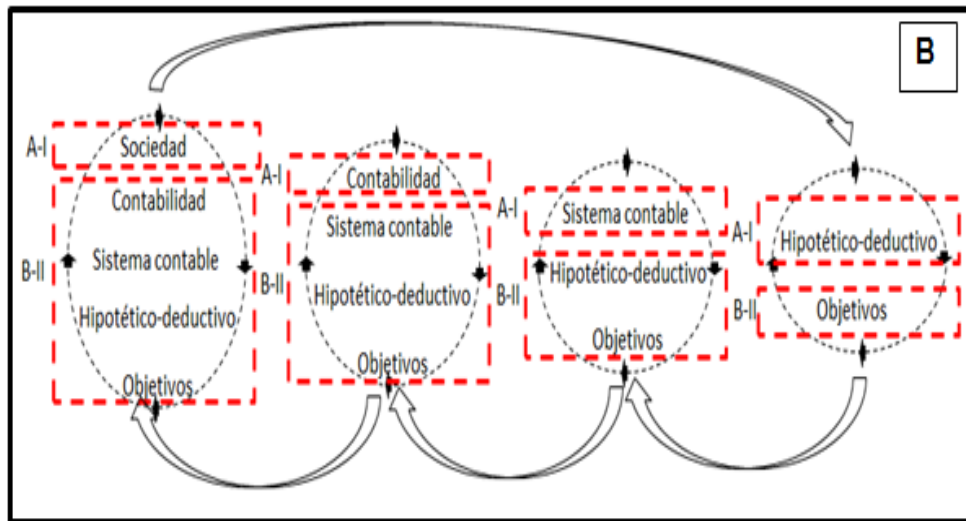
los objetivos como selección, la oferta comunicativa del código se centra en una nueva selección en torno a los medios y los fines. Es en la relación dada entre estos elementos (medios/fines) que las expectativas de la representación y el propósito se hacen probables.

Lo anterior se enmarca en un evento contingente orientador de su operar, un criterio general que actúa como horizonte y que lo diferencia radicalmente de su entorno: La teleología. Este ideal último al que apela todo su operar, en cuyo centro están los objetivos, es con lo que este sistema parcial logra su diferencia con respecto al entorno y lo que permite su autorreproducción. Es en la teleología que este sistema parcial encuentra su validez, autonomía y desarrollo con capacidad de expansión hacia los otros sistemas que se encuentran en su entorno.

El alto grado de autonomía, desarrollo y recursividad para diferenciarse de su entorno dado en este sistema, facilitó la construcción de formas de representación acordes a su estructura y organización interna y externa. Con la primera el sistema se representa así mismo como regulador/usuario y con la segunda se hace observar como norma/estándar.

Es en la observación reflexiva de los objetivos, donde comienza el análisis sistémico-constructivista. El evento contingente dado alrededor de los objetivos como elemento básico de la reflexión, es donde se conforman las complejidades en términos elemento/relación suscitados a nivel de sistema (B II). Con los objetivos también se inicia la operación de observación de la diferenciación de este sistema en perspectiva sistema/entorno, con ello el nivel estructural se va transformando. Una observación no causal del tipo “A causa B”, sino de reproducción desde adentro del sistema “B reproduce a B” ($B = B + 1$), asunto al que se volverá más adelante, por lo pronto observemos la figura 15

Figura 15
Autorreferencia del Sistema Contable



Fuente: Elaboración propia (Betancur, 2017)

El elemento constitutivo y constituyente del sistema contable son los objetivos, elemento que es producido por el propio sistema del que es elemento componente ya que se cimienta desde la comparación. La operación/observación llevada a cabo por esta investigación hizo de los objetivos su unidad mínima de análisis, lo cual a la luz de la semántica tradicional no puede entenderse como lo último, sino que es una unidad de operación que es a su vez usada como elemento por el mismo sistema.

Cuando se dice que el cambio se da a nivel del sistema (exactamente en el elemento relación como mínima unidad) y no de estructura, es porque empieza su elaboración a partir de la recomposición de las unidades que la anteceden (lo prescriptivo comienza desde los descriptivo, lo deductivo de lo inductivo, lo uniforme de lo diverso y la dirección del proceso).

Como se puede observar en la figura 15, cada vez la forma sistema/entorno (complejidad/diferenciación) iniciada en los objetivos, va re-entrando a cada nivel, es decir se va haciendo complejo, de este modo se va configurando la estructura del sistema.

Se va dando así el análisis reflexivo que busca ganar en información a través de procesos de complejización para descomplejizar, produciendo los ajustes que a nivel de función (contabilidad, economía, derecho, educación, ciencia, etc.) deben llevarse a cabo para re-estabilizar la sociedad. Es decir, el sistema determinando la estructura, presupuesto que deben considerarse para los otros sistemas parciales.

En el segundo código inductivo/deductivo (descriptivo-normativo), la evolución de lo descriptivo/analítico centro su atención en los criterios esenciales que debían llevarse a cabo para iniciar cualquier investigación sobre sistemas contables. Originalmente hace su aparición en un escenario descriptivo con la que se establecen semejanzas y diferencias (Nair y Frank, 1980). Posteriormente y desde un referente analítico, se definen sus rasgos de acuerdo a los entornos donde se encuentran los sistemas contables en uso (Nobes, 1992).

Para la caracterización de los sistemas contables en el plano internacional, primero se tuvo en cuenta las prácticas contables existentes, luego se asumió una orientación analítica, para terminar observando todos los componentes que orbitan alrededor de los sistemas contables. Componentes que surgieron producto de las complejidades de contexto, demandando de un marco de observación que coordinara expectativas de comunicación en el plano metódico y metodológico.

Se configura así este segundo código, cuya evolución dio cuenta de la clasificación de sistemas contables a nivel internacional. Este código realiza su proceso operativo a partir de lo que se denominó “interacción entre factores” del entorno interno y externo al sistema contable. Es en el seno de esta interacción donde se produce la abstracción de información, que permitió inferir los a priori que permitieron pensar en un esquema conceptual, antesala a su contrastación de donde se obtuvo la clasificación de sistemas contables.

El suceso contingente guía de su operar y diferenciador de su entorno, lo constituyo la concepción “holística”. En el holismo, es que este subsistema coordina las expectativas metodológicas y con la cual se autonomiza y se reproduce, reconociendo al sistema como un todo constituido de partes en continua interacción. El desarrollo y recursividad de este sistema parcial, surtió formas de representación como lo fueron los diferentes sistemas contables que se dieron a nivel internacional (anglo americano y continental europeo por ejemplo).

En el tercer código diverso/uniforme (Neoinstitucional), el sistema contable evolucionó desde lo local/general. Inicialmente fue pensado para satisfacer leyes comerciales que fijaban reglas y normas de registro de información en ambientes localizados (Mattessich, 1972), esto denotó para el sistema contable un énfasis fiscal-comercial fundamentado en prácticas contables locales muy controvertidas que lo fragmentaron.

El escenario institucional y luego el neoinstitucional, bajo la tutela estatal y la corporativa respectivamente, trazaron un ambiente complejo propio para un proceso de diferenciación. Proceso que facultó una operación de selección por medio del código diverso/uniforme, con este código se delimitaron expectativas comunicativas exclusivas de este ámbito, en un ambiente cuya principal característica era la diversidad de sistemas contables.

Este código de manera selectiva ubicó el elemento “información útil” como el acontecimiento base de todo el operar de este sistema parcial. Elemento que cuando entra en relación con otros elementos del entorno (usuarios/decisión), devela una suerte de complejidades en medio de las cuales aparece el código para coordinar expectativas. El evento contingente característico de su operar, el horizonte que lo distingue de su entorno, es el “marco conceptual”. Un marco común alrededor del cual se coordinan expectativas e intereses (emisores, auditores, contadores y usuarios), coherente con el elemento “útil” para unos usuarios.

El marco conceptual se instituye en una pieza clave y en el faro orientador que contiene los principios que dirigen la práctica profesional, posee unas semánticas que le son propias de su mismo devenir y elaboración, lo que da cuenta de su autonomía y recursividad. El marco conceptual IASB 2010 y su actual discusión, representa la forma más conforme a la estructura de este sistema parcial.

En el último código proceso/dirección (semántico), la diferenciación dispositivo/proceso se ha enmarcado desde una dimensión eminentemente material, es decir, se le ha observado como artefacto tecnológico o proceso contable. Dicha concepción reconoce el aspecto técnico como evento habilitador encargado de señalar y guiar las diferentes acciones implicadas para la elaboración de información.

La dimensión a gran escala que hoy adquiere la información y las organizaciones hace que exista menos probabilidad de comunicación y de información efectiva. Precisamente este escenario demarca un ambiente complejo para este sistema parcial que empieza a coordinar la imposibilidad de la comunicación a través del código.

La selección que efectúa este código la hace sobre el elemento “flujos”, en los cuales producen un conjunto de relaciones internas al sistema parcial y con el entorno, llevándose a cabo una complejidad particular y de la improbabilidad de la comunicación. Precisamente el código proceso/dirección hace probable la comunicación. De su lado, la “coordinación” es el evento contingente característico de su operar. Mientras que el evento representacional que lo distingue de su entorno es el “sistema administrativo”.

Cada uno de los sistemas parciales presentados líneas arriba y que constituyen el sistema contable, son planteados desde la autorreferencia y la clausura operativa. De la primera se dio cuenta anteriormente, cuando se refirió el código con el que constituye su operar y de ningún otro cada sistema parcial. Sobre el segundo puede asegurarse que es condición del

primero. La clausura operativa debe entenderse como el máximo grado de indiferencia con respecto al entorno, con que debe operar un sistema. Es esta clausura la que le permite a un sistema establecer su propia estructura, a partir de su mismo operar, excluyendo al entorno como determinador.

Sin embargo, clausura no debe entenderse como cerramiento. Los sistemas se ven perturbados a la vez que perturban. Los sistemas necesitan de las ofertas comunicativas de su entorno para su constitución. Dicha autorreferencia realizada en y por un sistema produce sus propias contingencias que deben ser también elaboradas por los otros sistemas.

Aparece así el contacto intersistémico, que no debe entenderse como fusión o coordinación entre sistemas. Intersistémico será entonces, el aprovechamiento que cada sistema hace de las perturbaciones de su entorno para facilitar un entendimiento comunicativo. Esta posibilidad de encuentro comunicativo, es determinado internamente por un sistema en su operar particular.

El mantenimiento de la clausura operativa, permite pensar en los sistemas como sistemas operativamente cerrados. En dicha clausura reside el éxito de mantención del conflicto en medio del elemento/relación, antes que en la estabilidad y mantenimiento de un sistema. Justamente, el enfoque sistémico constructivista parte de este conflicto para su análisis, éste permite la observación no de la necesidad de los requisitos funcionales, sino de las soluciones funcionales equivalentes (Luhmann, 2007).

En el análisis sistémico constructivista el concepto de función antecede al de estructura. Este evento hace posible que en el conjunto de relaciones entre elementos se establezcan estados y estructuras que configuren un sistema con el que se resuelven problemas. Sin embargo, la estructura dada en el sistema no es algo fijo, lo que permite es observar la función que cumple cierta complejidad. Precisamente, esta fue la interpretación que del funcionalismo hizo la presente investigación y que se diferencia del estructuralismo funcional y del funcionalismo estructural.

El estructuralismo funcional lo que hace es un estudio sistémico de determinadas estructuras, en el cual queda reducida la función al interior del sistema donde lo importante es establecer las relaciones de los componentes internos y externos en términos todo/parte, es decir, como se relacionan las partes con el todo. Desde esta óptica la estructura está dada con antelación y la función tiene que ver con el mantenimiento, conservación y equilibrio del todo (la estructura). Se pregunta por las funciones necesarias para que la estructura se mantenga, de esta forma el sistema estructurado es la referencia y mantenerlo es el problema.

La anterior concepción de su parte, ha llevado a que el funcionalismo estructural sea comprendido como el que se ocupa del orden interno del sistema (disposición de las partes dentro del todo para este cumpla su función). En esta línea, las partes cumplen la función de mantener el todo, constituido de manera ordenado e integrado de tal forma que el todo es más que la suma de las partes. Ambas concepciones han sustituido la distinción causa/efecto por la lógica medios/fines, cuyo principal argumento es: la estructura del sistema se ha constituido en el medio para darle solución al problema de alcanzar el fin.

El argumento central del análisis sistémico constructivista es que parte de la distinción sistema/entorno antes que del todo/parte, de esta forma se ocupa no únicamente del entorno interno del sistema contable, sino del entorno externo. Con esta distinción se observa simultáneamente la estabilidad y el conflicto, es la mirada indiferente del entorno lo que hace que la estructura y los límites del sistema se estabilicen. Esta perspectiva deja de referirse únicamente a las cosas del mundo (causa/efecto) y a los supuestos planteados de antemano (medio/fin), ahora en el marco de la complejidad y la contingencia, empieza a referirse a lo posible como relevante, ya que se amplían las posibilidades de elegir entre alternativas.

En lugar de objetos determinables y planteados con antelación, la relación sistema/entorno se plantea en términos de variables (funciones-

principios reguladores, lugares vacíos). Éstas hacen que para un mismo fin puedan corresponder otros funcionalmente equivalentes como medio o viceversa. El análisis sistémico constructivista no se pregunta por ¿cuál es el fin?, sino que al establecerse un fin, meta u objetivo, la pregunta que se hace es ¿cuál la función que desempeña? (la misma pregunta se hace al medio: ¿cuál es la función que cumple?). De esta forma se puede apelar a la comparación para encontrar otros fines o medios que puedan ser funcionalmente equivalentes entre sí.

El análisis sistémico constructivista estudia la función de construcción de sistemas con los que reduce la complejidad de los problemas del mundo. En esta perspectiva, la función hace referencia a la que cumplen diversos equivalentes funcionales en la solución comparable a un mismo problema de referencia. Esta orientación hace uso de los presupuestos causales y los pone al servicio del análisis funcional, ampliándose de esta forma las posibilidades de búsqueda y de comprensión del sistema contable a través de la comparación.

Esta orientación posibilita hacerse a los problemas en éste y establecer relaciones (comparaciones) con soluciones alternativas o equivalentes, de tal forma que en el análisis la función no es un factor a producir o de adaptación para conservar, sino que es una operación/observación con el fin de ordenar el mundo, es decir, para organizar soluciones equivalentes comparables entre sí.

Como se anunció en el capítulo II, el análisis sistémico constructivista tomó la forma $y = f(x)$, un dispositivo regulador de carácter lógico-matemático. Se considera lógico porque brinda la posibilidad de decidir entre valores de sustitución y matemático porque como variable no es indeterminado. Con esta forma de análisis ya no se parte del fin (objetivo) para hallar el medio (constructo-regla), que como se anunció anteriormente significó: dame el objetivo y te daré el constructo.

Ahora, poniendo al servicio del análisis sistémico constructivista el análisis causal, el planteo parte del efecto para hallar la necesidad como criterio heurístico para encontrar escenarios posibles de carácter equivalente. Si bien puede haber respuestas funcionales para determinados problemas, existe la pregunta por otras posibilidades de solución al mismo problema, esto pone a cualquier paradigma sobre el sistema contable, en relación con otros equivalentes funcionales. Veamos la Tabla 41

Tabla 41
Soluciones Equivalentes a un Mismo problema de Referencia

Y = F (X)		
Holismo	Expectativas de validez	Teleología
Teleología	Expectativas metodológicas	Inductivo/deductivo
Coordinación	Expectativas de información	Marco conceptual
Marco conceptual	Expectativas pragmáticas	Coordinación

Fuente: elaboración propia (Betancur, 2017)

En este cuadro puede observarse una relación entre los problemas de referencia y sus probables soluciones. El problema es el punto de partida del análisis funcional, las soluciones son meras contingencias que pueden ser de otro modo y que pueden intercambiarse ya que son equivalentes funcionales para solucionar un problema de referencia (F). De lo anterior puede inferirse dos equivalencias: en la primera puede observarse como algunas variables producen alternativamente (no juntas) un determinado efecto (uno sólo), en la segunda se observan distintas variables produciendo conjuntamente un efecto. Ilustremos lo anterior de la siguiente manera:

Sc = Sistema Contable (sistema total)

Hd = paradigma hipotético deductivo (sistema parcial)

Dn = paradigma deductivo normativo (sistema parcial)

Ni = paradigma neoinstitucional (sistema parcial)

Se = paradigma semántico (sistema parcial)

Xy = otros paradigmas (otros sistemas parciales que como puntos ciegos, están sujetos a nuevas formas de operación/observación)

Esquemáticamente, la primera equivalencia queda de la siguiente manera: Si dado A se da C, es decir " $A \vee C$ ". En este planteo lo que se debe averiguar es si C también se da cuando A es remplazado por B, o sea " $B \vee C$ ". Teniendo en cuenta la tabla 41, la formulación queda de la siguiente manera: si dado Hd se da Sc ($Hd \vee Sc$), con lo que se debe observar también si Sc también se da cuando Hd es remplazado por Dn ($Dn \vee Sc$) o cuando es remplazado por Ni ($Ni \vee Sc$) o cuando es remplazado por Se ($Se \vee Sc$).

La segunda equivalencia queda planteada así: Si dado A se da C, o sea ($A \wedge C$). En este caso, lo que se observa es si el Sc se da en ausencia de algún (Hd, Dn, Ni y Se), incluso queda abierta la posibilidad de que Sc pueda darse con ocasión de otros eventos causales diferentes (Xy).

La potencia de este análisis es que antes de centrarse en las semejanzas, su foco son las diferencias de lo que se compara, es en estas diferencias donde el análisis sistémico constructivista pretende encontrar lo equivalente. Es esto lo que permite una ganancia en cuanto a conocimiento se refiere ya que se amplían las posibilidades de comparación, ello debido a que permite ver otras posibles soluciones. Es así como este análisis parte precisando criterios de referencia con los que se observa las diferencias para tratarlas como similares, es decir, como equivalentes funcionales.

Establecer relaciones de solución a problemas, se constituye en una mirada sistémico-constructivista para observar. De esta forma, cualquier análisis, se abre hacia un horizonte de posibilidades con el cual se actualiza la presencia/ausencia de lo que se dice es un sistema contable. Una propuesta para llevar a cabo argumentos como los de Angulo y Garvey

(2015), quienes pensando en el análisis que actualmente se le hace al marco conceptual IASB 2010, dice: “Sería bueno que para entonces se nombrara un Grupo de Trabajo con personas sin intereses inmediatos ni prisas, capaces de pensar en abstracto sobre cómo tiene que ser la información financiera útil para la sociedad en general” (p., 38). El análisis sistémico-constructivista permite pensar en abstracto.

Sin embargo, para que el análisis sistémico constructivista no se agote en lo abstracto, debe apoyarse en un cuerpo teórico que respalde las alternativas funcionales equivalentes. A continuación, desde el marco de la diferenciación y la complejidad se inicia este respaldo

El tránsito realizado por la noción de “sistema”, nos condujo hasta su concepción actual a la luz de Niklas Luhmann como sistema operativamente clausurado, es decir, “entidades capaces de elaborar sus propias estructuras” (Luhmann, 2007: IX), lo que los dota de autonomía para establecer sus límites y proveerse su entorno. Dichos argumentos conllevan al de autorreferencia, haciendo que lo externo no se refunda en lo interno y el sistema no sucumba al poder de irritación de su entorno.

Lo mencionado anteriormente emerge como respuesta a los enfoques analíticos y holísticos que favorecieron los análisis integrados de los componentes de que estaba constituido un sistema. De esta forma, se observó en éstos funciones que debían darse para el mantenimiento del mismo, cuestión que no dejó observar las interdependencias que permitían mirarlo como una totalidad.

Esta nueva concepción inició con una primera y principal distinción: sistema/entorno. El enfoque sistémico-constructivista de la presente investigación hizo uso de esta perspectiva con la que se asumió una postura reflexiva de la realidad, en la realidad misma. Por esta vía se ofreció una visión del sistema a la estructura, con repercusiones para la reproducción de

Abstracción que no parte de la realidad que se describe, sino que se inicia con la distinción sistema/entorno (diferenciación). Con esta operación de indicación/distinción, se adentra a nivel elemento/relación (complejidad), con lo que se puede recabar las múltiples relaciones entre elementos que posibilitan recomponer la estructura. La ilación que del elemento/relación pueda abstraerse, se convierte en objeto de comunicación, registrarse, explicarse, y reproducirse en nuevas comunicaciones que expliquen. Veamos la figura 16

El diagrama ilustra la estructura de los sistemas de contabilidad, organizados en niveles de jerarquía:

- Nivel Superior (Entorno):** Incluye las áreas de *Ciencia*, *Economía* y *Organización*.
- Nivel Intermedio (Sistema):** Se centra en la *Contabilidad*, que interactúa con el *Entorno* y el *Sistema*.
- Nivel Inferior (Sistema):** Detalla los componentes internos:
 - Sistema contable:** El núcleo principal.
 - Sistema parcial:** Una sub-estructura dentro del sistema contable.
 - Elemento/relación:** Los componentes básicos que conforman el sistema.
- Flujos de Información:** Se muestran flechas que indican la interacción entre los niveles, desde la entrada de datos hasta la salida de información.
- Contexto Social:** A la derecha, se listan factores sociales que influyen en el sistema: *Política*, *Derecho*, *Educación* y *Sistemas de conciencia*.

La concepción de sistema todo/parte cede, o mejor, se complementa de la forma sistema/entorno, una distinción conformada de dos lados. Sistema/entorno se convierte en un esquema contenido de sentido, que da

cuenta de una diferencia que expresa el estar de un lado y no del otro, en el que se puede distinguir lo ya distinguido. Lo importante de esta nueva concepción de sistema, son las ofertas comunicativas que pueden ser reproducidas para el sistema contable.

La diferenciación hace posible elaborar un esquema general en el cual la forma sistema/entorno se despliega en el entorno interno del sistema. Lo que esto significa para una emergente concepción de sistema contable, es la reproducción al interior del sistema de la forma sistema/entorno, reproduciendo a su vez nuevos entornos internos, es decir de afuera hacia adentro. Desde esta óptica, el centro de observación no solo es la observación de un sistema y sus componentes, es ante todo la observación del sistema/entorno.

El sentido de sociedad para esta distinción, hace referencia a la totalidad. Es decir, es el significado que la distinción sistema/entorno tiene para el sistema con lo que marca un lado quedando uno adentro y otro afuera, siempre hacia el interior/exterior de la forma. A diferencia de la perspectiva todo/parte en la cual el todo subsume las partes, esta nueva perspectiva el todo de un sistema se entiende como una estructura ordenando el sistema con respecto a su entorno. Así el sistema se conserva frente a un entorno que es más complejo, estabilizando la diferencia interior/exterior en lugar de subsumirse en el todo.

Los límites que encierran cada cuadro son de sentido que debe ser permanentemente actualizados en cada operación de observación, plano en el que precisamente se autoreproducen, precisamente por su existencia simultánea (lo dado dándose) de sistema parciales haciendo uso de su función. *Así como cada uno de los paradigmas constituyen sistemas parciales, la contabilidad en un momento de la operación/observación se torna en sistema parcial (como también la economía, la educación, la ciencia, entre otros) en ese devenir simultáneo, un desplegar permanente de la forma sistema/entorno dentro del sistema.*

La diferenciación al mismo tiempo que va creando complejidad, va organizando los procesos de comunicación alrededor de funciones especiales que cada sistema parcial debe cumplir, este cumplimiento funcional es el que se hace necesario para el mantenimiento del sistema. De su lado la complejidad es lo que acontece en el elemento/relación, tiene que ver con la reconstrucción de los enlaces causales (comunicaciones) que reentran permanentemente haciendo uso de la forma sistema entorno.

De esta manera se explana la contingencia localizada y desde allí, se empieza a diferenciar y hacer inteligible los fenómenos, que solo se manifiestan en su unidad. Esta operación/observación se repite en el sistema, son enlaces comunicativos que van produciendo estructura.

En la relación entre elementos producidas en el sistema, se da la complejidad en donde inicia la operación de observación para indicar/distinguir qué es lo construido y que es lo determinado. Este último elemento lleva a plantear que cada vez que un sistema comunica requiere de cierta causalidad de la cual se parte para operar. Lo que se quiere indicar, es que el análisis reflexivo no prescinde del análisis causal, lo que se señala es ponerlo al servicio del análisis sistémico-constructivista como se indicó anteriormente.

Este tipo de análisis no supone de ningún a priori, evento causal o fin preestablecido. A lo que recurre es a la diferencia y el conflicto, antes que a la supervivencia y la estabilidad de la estructura. La forma sistema/entorno, lo que hace son cortes de realidad desde donde se conduce el análisis. Esta causalidad así planteada, solo debe entenderse con propósitos funcionales. Cada sistema con propiedades funcionales causales, hace ofertas comunicativas que al acoplarse con sus entornos, facilitan la constitución de sí mismos y de los otros.

Aunque se clausuran para lograr identidad y autonomía, su operar también es intersistémico. Cada reproducción comunicativa a nivel sistema, produce cambios en la estructura, transformaciones que

nuevamente reentran para recomponer el sistema de manera simultánea. Todo un ejercicio intersistémico de acople y desacoplamiento estructural permanente (dado/dándose), que permite operar la unidad desde la diferencia. Todo lo que se tome o quite del sistema, no puede ser precisado por fuera de él.

En este sentido es que debe entenderse el uso que el análisis reflexivo hace de lo causal, en éste se hallan las explicaciones que comunican. Comunicaciones que se encuentran en estado de continuo movimiento: se comunica mientras se comunica, al mismo tiempo que inicia la comunicación, esta empieza a dejar de comunicar. Con el análisis sistémico/constructivista bajo la forma sistema/entorno, se hacen cortes de realidad para fijar de manera provisional el tiempo en donde la operación elemento relación está en continuo movimiento.

Con lo anterior, además de la pretensión de conocimiento del sistema contable, a lo que se aspira es a saber cómo deberían funcionar las cosas. Una perspectiva de análisis reflexivo siempre en vilo por su alto grado de contingencia (cada vez que aparece, de manera inmediata puede ser de un modo distinto). Frente a ello, el análisis sistémico-constructivista permanece vigilante para volver a indicar/distinguir lo no deseado o anticipado.

Este tipo de análisis permite hacer presente lo actual de lo posible. Con ello, provee elementos reflexivos para que se conformen sistemas contables, que teniendo en cuenta el pasado, se instalen en el presente y se anticipen al futuro. Con ello se hace posible observar con antelación los cambios contables y organizacionales.

La propuesta sistémico-constructivista posee fundamento, texto y contexto necesarios para analizar los problemas internos y externos que hoy se instalan a nivel de sistema contable. Internamente, de un lado permitirá analizar problemas relacionados con lo epistemológico/ontológico/metodológico/pragmático. De otra parte, dota de

herramientas para resolver problemas en relación con objetivos de la información, cualidades de la información útil, definición de usuarios, información multipropósito, gestión organizacional y de conceptos como el de prudencia; problemáticas que se instalan a nivel del sistema contable.

Desde lo externo, ofrece un marco de análisis para observar problemas que tienen que ver con asuntos pendientes como lo social, ambiental y la internacionalización de la economía. Problemas en el orden interno/externo, que no son otra cosa que ofertas comunicativas de sistemas instalados en entornos operando con sus propios códigos de indicación/distinción. Problemáticas hoy vigentes con ocasión de los replanteos al marco conceptual (IASB 2010).

Resumiendo, la primera distinción que en el presente análisis se realizó, fue sobre lo que denominó sistemas parciales (paradigmas hipotético-deductivo, descriptivo-normativo, neoinstitucional y semántico). Simultáneamente, esta distinción (sistema/entorno) va reentrando en la estructura: sistema contable, que es su entorno (y al que pertenecen otros sistemas). El análisis sistémico-constructivista permite comunicar el papel constitutivo del sistema contable para su entorno y hacer posible en éste lo actual posible.

Simultáneamente se desdobla hacia otros niveles estructurales con lo que se inicia la producción y reproducción del orden social. De esta manera se objetiva, lo que de otra forma sería escurridizo, vago y abstracto, el sistema contable concreta en términos de posibilidades las suyas y las de su entorno, en la que nuevamente queda incluido. Es decir, el sistema contable puede transformar y ser transformado en su mismo transformar. Observemos el siguiente concepto de sistema contable, que como corte es contingente:

“Conjunto de expectativas (de validez, metodológicas, de información, pragmáticas) que en su totalidad proveen soluciones equivalentes a problemas de información/comunicación que la contabilidad debe operar”

De esta manera, la concepción de sistema contable adquiere potencia como evento transformador, pero a la vez hace parte de lo que hace parte, es decir hace parte misma de los factores que la causa, columna vertebral de su paradoja. Con una propuesta como la anterior, lo que se plantea es hacer actual lo posible. Lo que esto significa, es tener dominio de lo abstracto y adentrarse en una nueva dimensión de lo visible, de la significancia y si se quiere de la “objetividad”, haciendo probable lo que antes era improbable.

Lo actual de lo posible, contiene al pasado que lo antecedió y el futuro por elaborar, son precisamente estas interdependencias temporales las que debe develar y sobre todo ordenar el análisis sistémico-constructivista. Si aún, lo actual de lo posible se rehúsa a venir al mundo, el solo hecho de comunicarlo, empieza a ser parte estructural de la causa, con lo cual mantiene expectativas frente lo actual de lo posible. En últimas, cualquier fracaso en su concepción, se convierte en sedimentos que empiezan hacer parte del pasado para actuar en el presente y el futuro.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Las siguientes conclusiones y recomendaciones son el resultado de una reflexión interna del investigador que fue emergiendo espontáneamente producto de la experiencia en la experiencia misma del objeto investigado.

1. El haber explanado lo que algunos autores han escrito sobre sistema contable y lo que la academia ha referido sobre el mismo, se tradujo en la primera elección que actuó a manera de indicación/distinción. Los diferentes relatos que del concepto se han construido, deben ser contados desde adentro, desde donde éste es un elemento más, punto de llegada y de partida para hacer nuevas indicaciones y distinciones.
2. La propuesta de Niklas Luhmann en términos de códigos, plantea una serie binaria que permite pasar del lado de la distinción a un valor que le es contrario. Es en la negación donde se indica la exclusión de un tercero, el cual se convierte en la alternativa y a su vez en la próxima referencia negativa. En la negación del lado positivo y la nueva negación del mismo, es donde empiezan a encontrarse la totalización que construye comunicaciones que comunican temporalmente. Es en el valor contrapuesto del código, donde comienza la observación reflexiva.
3. A la luz de Luhmann los límites de los sistemas funcionales (economía, derecho, ciencia, política, educación y otros), evolutivamente han definido sus propios límites a través de códigos propuestos bajo la forma sistema/entorno que determina su operar. El anterior planteamiento deja entrever para el sistema contable la inquietud sobre sus límites, de allí que pueda sugerirse que el mecanismo regulador de su operar es la distinción

información/comunicación financiera (diferente de financiarizada) bajo el cual debe internalizar su entorno.

4. Un enfoque sistémico-constructivista permite el análisis reflexivo (funcional), observando los enlaces causales desde el elemento/relación, para determinar las ofertas comunicativas operadas por los sistemas y que conducen a replanteos en el orden estructural. Si bien es un operar autorreferente que le da autonomía, individualidad e identidad única al sistema, este se acopla con su entorno para dar soluciones equivalentes a problemas de referencia.
5. El análisis funcional luhmanniano (reflexión analítica) aporta categorías como la de autorreferencialidad, clausura operativa y autonomía-independencia-indiferencia con respecto al entorno. Con estas categorías, se puede obtener rendimientos epistemológicos y metodológicos para ganar en información y conocimiento del sistema contable y de la contabilidad.
6. Cuando el sistema contable y la contabilidad autorreferencialmente dan cuenta de su elemento/relación, posibilita mirarse desde sus propios enlaces comunicativos como sistema. Es decir, desde adentro de su complejidad misma e indiferente frente al entorno. Esto hace que las irritaciones de sistemas más desarrollados (la economía) no irriten más allá de lo que éstos se lo permitan. Sólo internalizando las externalidades, el sistema contable y la contabilidad logran posicionarse como una disciplina académica autónoma.
7. Kuhn con el planteamiento del contexto del descubrimiento, inicia el proceso de negación (el tercero excluido) del contexto de la justificación. Negación es el lado de una distinción que permite que una comunicación se convierta en nueva información más ajustada. La presente investigación, cuando inicialmente plantea el análisis intrateórico e interteórico y posteriormente el análisis funcional del

sistema contable, está también empezando un proceso de negación del contexto del descubrimiento.

8. Para el conocimiento del sistema contable, se observó una orientación epistemológica que se desplaza entre lo subjetivo y lo objetivo, mientras que desde lo ontológico se instaló en lo objetivo. Si bien, la TGC es diferente del sistema contable, no se puede concebir el uno si el otro. Así es que, comunicando sobre sistema contable, se está dando cuenta de la TGC. Es decir, cualquier comunicación derivada del sistema contable, se puede inferir su extensión para la contabilidad.
9. La concepción dominante actual de sistema contable ha girado en torno al todo/parte, un enfoque de carácter holístico que procura el análisis de los componentes que lo integran. Sin embargo, hoy la sociedad contemporánea se haya frente a una teoría de sistemas de tercera y cuarta generación (cibernética de segundo orden), que como la de Niklas Luhmann permite observarla en términos de sistema/entorno, una diferencia en unidad que expresa “totalidad”.
10. La concepción del sistema contable se ha propuesto del lado de los sistemas abiertos. El presente análisis funcional se plantea desde la orilla de los sistemas cerrados, un enfoque que ofrece unos rendimientos hasta ahora poco explorados. La observación funcional de los enlaces causales a nivel elemento/relación, conducen a una reconstrucción conceptual y metodológica autónoma del sistema contable, permitiéndole clausurarse frente al entorno que es más complejo y con gran capacidad de irritación.
11. Una concepción de sistema contable en perspectiva sistema/entorno antes que desde el todo/parte, permite analizar problemas relacionados con lo epistemológico/ontológico/metodológico/pragmático del sistema contable (y de la contabilidad). Además, surte de más y mejor

información para la observación de problemas que tienen que ver con los objetivos y cualidades de la información útil, usuarios, y la gestión. Desde su propia operación de observación, internaliza lo externo relacionado con lo ambiental, lo social y la economía global.

12. El analizar el concepto de sistema contable desde el orden funcional, se convirtió en un ejercicio de abstracción para entenderlo y obtener información para comprenderlo reflexivamente, es decir, una observación sistémico-constructivista. Sistémico porque se ubica en el centro de la reflexión al sistema en perspectiva sistema/entorno, y constructivista porque se hace presente en el momento de su indicación/distinción.
13. Para las futuras investigaciones que asuman posturas sistémico-constructivistas teniendo como referente a Niklas Luhmann, deberán tener en consideración las sutilezas determinantes del funcionalismo planteado por el autor. Desde el punto de vista del tesista, el funcionalismo-estructural del autor base, ha quedado atrapado en la versión estructural de Talcott Parsons, privando de los posibles rendimientos epistemológicos y ontológicos que de este se puedan derivar.
14. Un análisis funcional ubica en su centro la reflexión en torno a la comunicación y no tanto en el de la información. Esta última, conduce a la “acción” entre un emisor y un receptor, en medio de los cuales se ubica una “caja negra” que hace improbable la comunicación. Sólo es a través de la comunicación que se comunica y se hace probable la improbabilidad de la comunicación. De allí que la presente investigación, sugiere empezar hacer operación/observación de un posible dispositivo binario del sistema contable: información/comunicación.
15. Aunque la presente investigación no descarta la validación de los resultados de la misma por grupos focales de discusión, debe tenerse

la precaución en el análisis reflexivo funcional (sistémico-constructivista), que cada individuo se constituye como tal en un agente (sistema) situado en el entorno, produciendo y reproduciendo sus propias semánticas desacopladas con el sistema (las semánticas del investigador resultado de la relación de observación de primer orden, con los autores base). Otra investigación deberá hallar el mecanismo regulador que coordine las semánticas del investigador y de cada uno de los miembros del grupo focal (todos, constituidos como sistemas de conciencia individuales).

www.bdigital.ula.ve

Bibliografía

1. Aitken, M. J., & Islam, M. A. (1984). Dispelling arguments against international accounting standards. *The International Journal of Accounting Education and Research*, 19(2), 35-46.
2. Alnajjar, F. (1992). International accounting standards and the environment: a proposal. In XV Congreso de la European Accounting Association, Madrid.
3. Álvarez, I., & Medialdea, B. (2010). La influencia de la financiarización sobre el gobierno corporativo de la empresa: el papel de los inversores institucionales. *Revista de Economía Mundial*, 24, 165-91
4. Amenkhienan, F. E. (1986). *Accounting in Developing Countries: a framework for standard setting*. UMI Research Press.
5. Apostel, L. (1972). *Interdisciplinary Problems of Teaching and Research in Universities*. OECD Publications Center, Washington, D.C
6. American Accounting Association. (1936). A tentative statement of accounting principles affecting corporate reports. *Accounting Review*, 11(2), 187-191.
7. Angulo, J. A. G., y Garvey, A. M. (2015). El nuevo Marco Conceptual del IASB (propuesta de 2015): entre la filosofía y la componenda. *Las grandes cuestiones no se resuelven solas*, 34.
8. Araya, C. (2011). *Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental de los países centroamericanos*. Tesis de doctorado, Universidad de Granada, España.
9. Archer, S. (1998). Mattessich's critique of accounting: a review article. *Accounting and businessresearch*, 28(4), 297-316.
10. Aron, R. (2004). *Las etapas del pensamiento sociológico: Montesquieu, Comte, Marx, Tocqueville, Durkheim, Pareto, Weber* (García, Trevijano Carmen, Trad.). Editoriales Technos, España.

11. Ball, R., & Brown, P. (1968). An empirical evaluation of accounting income numbers. *Journal of accounting research*, 159-178.
12. Barber, D. H. (1982). Lawyer Duties in Securities Transactions Under Rule 2 (e): The Carter Opinions. *BYU L. Rev.*, 513.
13. Beaver, W. H. (1968). The information content of annual earnings announcements. *Journal of accounting research*, 67-92.
14. Barberis, S. (2012). Un análisis crítico de la concepción mecanicista de la explicación. *Revista Latinoamericana de Filosofía, Centro de Investigaciones Filosóficas*, 38(2), 233-265 – Buenos Aires – Argentina
15. Belkaoui, A. R., & Picur, R. D. (1991). Cultural determinism and the perception of accounting concepts. *International Journal of Accounting*, 26(2), 118-130.
16. Belkaoui, Ahmed Riahi (1993). *Accounting theory*. Great Britain: Hartcourt Brace.
17. Bernau, M. A. G. (1995). Armonización de la información financiera en Europa: I premio Carlos Cubillo Valverde. Ministerio de Economía y Competitividad.
18. Bertalanffy, L. (1989). *Teoría General de los Sistemas* (Juan Almela, trad.). Fondo de Cultura Económica, México.
19. Brandão, G. (2012). Acerca del concepto de sistema: Desde la observación de la totalidad hasta la totalidad de la observación. *Revista Mad - Universidad de Chile*, N° 26, Mayo, pp. 44-53
20. Bunge, M (1988). *La ciencia, su método y su filosofía*. Buenos Aires: Siglo XX.
21. Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organisational analysis* (Vol. 248). London: Heinemann.
22. Cadenas, H. (2012). *La desigualdad de la sociedad. Diferenciación y desigualdad en la sociedad moderna*. Persona y Sociedad / Universidad Alberto Hurtado, Chile

23. Cañibano, L., Pereda, J. T., & López, J. L. (1985). Naturaleza y filosofía de los principios contables. *Revista española de financiación y contabilidad*, 293-355.
24. Cañibano Calvo, L. y Gonzalo Angulo. JA (1995). Los programas de investigación en contabilidad. I Jornada de Teoría de la Contabilidad de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (Jerez: Ed. ASEPUC).
25. Cañibano, L., & Angulo, J. G. (1996). Los programas de investigación en contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (29), 13-62.
26. Caponi, G. (2014). Herbert Spencer: entre Darwin y Cuvier. *Scientiae Studia* 12 (1), pp. 45-7 Jan.-Mar, Universidad Federal de Santa Catarina, São Paulo. Brasil
27. Capra, F. (1998). La trama de la vida. Una nueva perspectiva de los sistemas vivos (David Sempau, Trad.). Editorial, Anagrama. Barcelona.
28. Chambers, R. J (1980). The myths and the science of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, no 1, p. 167-180.
29. Chalmers, A. (2003). ¿Qué es esa cosa llamada ciencia? Editorial Siglo XXI. Madrid.
30. Chesnais, F. (2003). La teoría del régimen de acumulación financiarizado: contenido, alcance e interrogantes. Ponencia presentada al Fórum de la Régulation, Universidad de Paris, Nord, Villetaneuse, Paris
31. Chiuminatto, P. (2014). Ciencia del conocimiento sensible: principios racionalistas en la doctrina estética de Alexander Baumgarten. *Revista de filosofía*, 70, 61-73. Pontificia Universidad Católica de Chile.
32. Choi, F. D. (1974). European disclosure: The competitive disclosure hypothesis. *Journal of International Business Studies*, 15-23.
33. Chua, W.F. (1986). Desarrollos radicales en el pensamiento contable. En Gómez, M. y Ospina, C.M. (Eds.), *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las*

- corrientes heterodoxas (p. 37-78). Universidad de Antioquia y Universidad Nacional de Colombia
34. Contaduría General de la Nación. (13, Septiembre, 2016). Resolución No. 525. Proceso contable y sistema documental contable. Recuperado de <http://www.contaduria.gov.co> en abril del 2017)
 35. Comte, A. (2002). Curso de filosofía positiva. Editores Folio, España
 36. Corsi, G., Esposito, E., Baraldi, C., & Luhmann, N. (1996). Glosario sobre la teoría social de Niklas Luhmann. Universidad Iberoamericana, México
 37. Crotty, M. (1998). The Foundations of social research: Meaning and perspective in the research process. SAGE, Publications, Australia.
 38. Decreto oficial 2649 (1993). Decreto 2649 de 1993 de Diciembre 29 de 1993, por medio del cual se reglamentan las normas del Código del Comercio en materia de Contabilidad, y se fijan los principios y normas contables generalmente aceptadas en Colombia (No. 41156). Bogotá, DC: Imprenta Nacional de Colombia. Recuperado de: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp>.
 39. Diez, J. y Moulines, U. (1997). Fundamentos de la filosofía de la ciencia. Editorial Ariel S. A. Barcelona.
 40. DiMaggio, P., & Powell, W. (1999). El nuevo institucionalismo en el análisis organizacional. México: FCE, 104-125.
 41. Dockendorff, C. (2011). La semántica de la individualidad en la relación sistémica individuo-sociedad. Un aporte desde la perspectiva semántica a la teoría de los medios de comunicación simbólicamente generalizados. Tesis Doctoral, Universidad Alberto Hurtado, Chile.
 42. Durkheim, E. (1982). Las formas elementales de la vida religiosa. Ediciones Akal, Madrid.
 43. Durkheim Emile (1989). Las reglas del método sociológico y otros escritos sobre filosofía de las ciencias sociales. Alianza, México.
 44. Durkheim Emile (1995). La división social del trabajo. Ediciones Akal, Madrid.

45. Fantl, I. L. (1971). The case against international uniformity. *Management Accounting*, 52(11), 13-16.
46. Feyerabend, P. (1982). *La ciencia en una sociedad libre*. Siglo XXI editores. México.
47. Feyerabend, P. (1986). *Tratado contra el método. Esquema de una teoría anarquista del conocimiento*. Ed. Technos. Madrid.
48. Fernández, J. (1998). *Contabilidad Internacional*. Editorial Jurídica Conosur, Chile.
49. Fowler Newton, E. (2004). *Contabilidad Básica*. Cuarta edición, Editorial la Ley, Buenos Aires.
50. Fowler-Newton, E. (2007). *Cuestiones contables fundamentales*. Buenos Aires: La Ley.
51. Frank, W. G. (1979). An empirical analysis of international accounting principles. *Journal of Accounting Research*, 593-605.
52. Gaffikin, Michael JR (1988). Legacy of the golden age: Recent developments in the methodology of accounting. *Abacus*, vol. 24, no 1, p. 16-36.
53. Galindo, J. (2008). Entre la necesidad y la contingencia. Autoobservación teórica de la contingencia. *Anthropos*, Universidad Autónoma Metropolitana, México.
54. Galindo, J. (2012). El método funcional en la teoría de sistemas. En: De la Garza Toledo, E., y Leyva, G. (Comp.) *Tratado de Metodología de las Ciencias Sociales: Perspectivas actuales*, Universidad Autónoma Metropolitana, México.
55. García Benau, A. G. (1995). *Armonización de la información financiera en Europa: I premio Carlos Cubillo Valverde*. ICAC, Ministerio de Economía y Competitividad, Madrid, España.
56. García, R., Luis E. (2000). *Lógica y pensamiento crítico*. Universidad de Caldas, Manizales.

57. García-Casella, C. (1997). Enfoque multiparadigmático de la Contabilidad: modelos, sistemas y prácticas deducibles para diversos contextos. Informe final del proyecto de investigación y desarrollo. Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires
58. García-Casella, Carlos Luis (1999). La teoría y los estados contables. Buenos Aires: Economizarte.
59. García-Casella, C. L. (2000). Curso universitario de Introducción a la Teoría Contable. Primera parte. Editorial ECONOMIZARTE, Buenos Aires, Argentina.
60. García-Casella, C. L., & Rodríguez de Ramírez, M. (2001). Elementos para una teoría general de la contabilidad. Buenos Aires: La Ley.
61. García Casella, C. L. (2002). El problema del uso de modelos en la contabilidad. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, 12, 199-235.
62. García Casella, C. L. (2008). Necesidad de reconstruir la teoría de la contabilidad financiera (Doctoral dissertation, Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de Buenos Aires).
63. Gernon, H., & Bindon, K. (1992). Bounded diversity: Accounting measurement and disclosures practices of the European Community. In The 15 Annual Congress of European Accounting Association, Madrid, España.
64. Giddens, A. (1979). Central problems in social theory: Action, structure, and contradiction in social analysis (Vol. 241). Univ. of California Press.
65. Giddens, A. (1987). El Estructuralismo, el Post estructuralismo y la Producción de Cultura en La Teoría Social Hoy. Ed. Alianza, México.
66. Giddens, A. (1999). En defensa de la sociología. Editorial Alianza, Madrid.
67. Goodrich, P. S. (1986). Cross-national financial accounting linkages: an empirical political analysis. British Accounting Review, 18(1), 42-60.

68. Goldthorpe, J. H. (2000). On sociology: Numbers, narratives, and the integration of research and theory. Oxford University, New York.
69. Gómez, V. (2011). Pensando los fundamentos de la contabilidad como disciplina académica. *Revista Lumina* (12), Enero-Diciembre, pp. 120-150. Universidad de Manizales, Manizales.
70. Gray, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24(1), 1-15.
71. Habermas, J. (1981). *Teoría de la acción comunicativa*. Editorial Taurus, Madrid.
72. Hegel, G. (1982). *Ciencia de la lógica*. Ediciones Solar, Buenos Aires.
73. Heráclito (2016). *Sobre la naturaleza*. Traducción de Constantino Láscaris, consultado el 19 de Febrero de 2016 En: <http://inif.ucr.ac.cr/recursos/docs/Revista%20de%20Filosof%C3%ADa%20UCR/Vol.%20XIV/No.%2039/Heraclito%20Sobre%20la%20Naturaleza.pdf>
74. Hoyningen-Huene, P., & Sankey, H. (2001). *Incommensurability and related matters*. Springer Science & Business Media, Boston.
75. Hendriksen, E. S. E. S. (1974). *Teoría de la contabilidad* (No. 657.1/H49aE).
76. Hessen, J. (1960). *Teoría del conocimiento*. Buenos Aires: Lozada
77. Hopwood, A. G. (1987). The archeology of accounting systems. *Accounting, organizations and society*, 12(3), 207-234.
78. IFRS, F. (2010). *Marco Conceptual para la Información Financiera*. Consultado el 19 de junio de 2017 en: http://www.ctcp.gov.co/puerta/athena/_files/docs/1472851680-1272.pdf
79. Ivanovich, Juan; Peña, Angélica & Torres, Isabel (2012). Un análisis crítico a las NIIF-IFRS y a los procesos de adopción e implementación en América Latina y el Caribe. Macro proyecto de investigación. Disponible en: http://www.alafec.unam.mx/docs/macroproyectos/analisis_macro.pdf (Consultado el 15 de Noviembre de 2015)

80. Ivarola, L. (2015). La nueva filosofía mecanicista: sus principales aportes dentro de la filosofía de la ciencia. *Revista de filosofía* (61), pp. 199-214. Eikasía Ediciones, España.
81. Jarne, J. (1996). Clasificación, evolución y armonización internacional de los sistemas contables: un análisis conceptual y empírico. Tesis Doctoral. Universidad de Zaragoza, España.
82. Jarne, J. (1997). Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables. 1ª ed. AECA Monografías: Madrid, España.
83. Kant, I. (2007). *Crítica de la razón pura* de Emanuel Kant. Ediciones Cohnhne, Argentina.
84. Jarne, J. I. J., Gadea, J. A. L., & Gastón, S. C. (2003). Grado de convergencia de las prácticas contables de las empresas europeas. Una evidencia empírica. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 32(116), 145-182.
85. Kuhn, T. (1971). La estructura de las revoluciones científicas (Agustín Contín, trad.). México: Fondo de Cultura Económica. (Obra original publicada en 1962).
86. Kuhn, T. (2002). Conmensurabilidad, comparabilidad y comunicabilidad", en: *¿Qué son las revoluciones científicas? Y otros ensayos*, pp. 95-135. Paidós, Barcelona.
87. Lacey, H. (2001) Incommensurability and "multicultural science". In P. Hoyningen-Huene & H. Sankey (eds), *Incommensurability and Related Matters*. Dordrecht: Kluwer.
88. Leibniz, G. W. (1983). *Nuevos ensayos del entendimiento humano*. Editora Nacional. Madrid.
89. Lakatos, I. (1983). La metodología de los programas de investigación científica. Alianza Editorial, Madrid.
90. Lashchuk, E. (1969). *Scientific revolutions: A philosophical critique of the theories of science of Thomas Kuhn and Paul Feyerabend*.

<http://repository.upenn.edu/dissertations/AAI7007819/>. (Consultado el 4 de Noviembre de 2015)

91. Laudan, L. (1986). El progreso y sus problemas. Ed. Encuentro, Madrid.
92. Laudon, K. L. y Laudon J. L. (2012). Sistemas de información gerencial. Editorial Pearson Educación.
93. Laughlin, R. C. (1984). The design of accounting systems: A general theory with an empirical study of the Church of England (Doctoral dissertation, University of Sheffield).
94. Laughlin, R. C. (1987). Accounting systems in organisational contexts: a case for critical theory. *Accounting, Organizations and Society*, 12(5), 479-502.
95. Lee, T. (2006). The FASB and Accounting for economic reality . *Accounting and the Public Interest* Vol. 6, No. 1, 1-21
96. Lévi-Strauss, C. (1995). Antropología estructural. Ediciones Paidós, S.A. Buenos Aires.
97. López, J.; de Lizaga, L.; y Veiga, J. (2011). Razón comunicativa y legitimidad democrática. Tesis de doctorado, Universidad Complutense de Madrid.
98. López, H. (2001). Pensamiento Sistémico: Diversidad en búsqueda de unidad. Ediciones Universidad Industrial de Santander, Bucaramanga, Colombia.
99. Lorenzano, P. (2011). La teorización filosófica sobre la ciencia en el siglo XX (y lo que va del XXI). *Revista Discusiones Filosóficas*. Año 12 (19), julio-diciembre, pp. 131-154, Universidad de Caldas, Manizales
100. Luhmann, N. (1992). Sociología del riesgo. Universidad Iberoamericana, México.
101. Luhmann, N. (1995). Poder. México: Anthropos.
102. Luhmann, N. (1996). Introducción a la teoría de sistemas. Lecciones publicadas por Javier Torres Nafarrate. Anthropos/UIA/ITESO, México
103. Luhmann, N. (1998-A). Sistemas sociales. México: Anthropos.

104. Luhmann, N. (1998-B). Complejidad y modernidad. De la unidad a la diferencia. Editorial Trotta, España.
105. Luhmann, N. (2007). La sociedad de la sociedad. Herder, Universidad iberoamericana, México.
106. Machado, M. (2016). Las creencias compartidas en el discurso modelo contable y sus consecuencias desde la perspectiva sociocognitiva y crítica de Van Dijk. (Tesis Doctoral), Universidad de los Andes, Mérida, Venezuela.
107. Macintosh, N. (2003). From Rationality to Hyperreality: Paradigm Poker. *International Review of Financial Analysis* 12, 453-465.
108. Mardones, J. (1994). Filosofía de las ciencias humanas y sociales. Editorial Anthropos, Barcelona
109. Maturana, H. y Varela, F. (2003). El árbol del conocimiento: las bases biológicas del entendimiento humano. Editorial Lumen, Buenos Aires
110. Maturana R., Humberto (2003). Desde la biología a la psicología. Buenos Aires: Lumen.
111. Masterman, M. (1970): "The Nature of a Paradigm". En: I. Lakatos y A. Musgrave (1970): *Criticism and the Growth of Knowledge*, Cambridge, Cambridge University Press, pp. 59-89.
112. Mattessich, R. (1956). Hacia una fundamentación general y axiomática de la ciencia contable. *Revista técnica económica*, 4.
113. Mattessich, R. (1957). Towards a general and axiomatic foundation of accountancy-With an introduction to the matrix formulation of accounting systems. *Accounting Research*, vol. 8, no 4.
114. Mattessich, R. (1970). Some Thoughts on the Epistemology of Accounting. University of British Columbia. Vancouver, Canada
115. Mattessich, Richard (1972). Methodological preconditions and problems of a general theory of accounting. *The Accounting Review*, vol. 47, no 3. 469-487.

116. Mattessich, R. (1973). Recientes perfeccionamientos en la presentación axiomática de los sistemas contables. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 443-465.
117. Mattessich, R. (1988). Un examen científico aplicado para una estructura metodológica. *Revista Teukan*, vol. 3, p. 274-291.
118. Mattessich, R. (1995a). Conditional-normative accounting methodology: incorporating value judgments and means-end relations of an applied science. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, no 4, p. 259-284.
119. Mattessich, Richard (1995b). *Critique of accounting: examination of the foundations and normative structure of an applied discipline*. Wesport: Quórum Books.
120. Mattessich, R. (1998). Acerca de lo que he intentado hacer en mi labor de investigación, dónde puede que haya acertado y dónde he fracasado. *Revista de Contabilidad: Spanish accounting review*, vol. 1, no 2, p. 113-128.
121. Mattessich, R. (2002). *Contabilidad y métodos analíticos*. Buenos Aires: La Ley.
122. Mattessich, Richard (2003). "Accounting representation and the onion model of reality: A comparison with Braudrillard's orders of simulacra and his Hyperreality." *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2003), pp. 443-470. Mattessich, Richard (2012). *Instrumental reasoning and systems methodology: an epistemology of the applied and social sciences*. Springer Science & Business Media.
123. Merton, R. (1934). Durkheim's Division of Labor in Society. *American Journal of Sociology*, 40(3), 319-328. University of Chicago.
124. Montesinos J., Vicente (1978). Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad. *Técnica contable*, vol. 30, no 356, p. 285-294.
125. Moonitz, M. (1961). The basic postulates of accounting. American Institute of Certified Public Accountants, ARS del AICPA, No. 1, New York

126. Morales, F., & Jarne, J. I. (2006). Clasificación internacional de los sistemas contables de Argentina, Brasil y Chile. *Panorama socioeconómico*, 24(32).
127. Mouck, T. (1990). Positive accounting theory as a Lakatosian research programme. *Accounting and business research*, 20(79), 231-239.
128. Müller, G. (1967). *International Accounting*. The International Executive, 9(4), 1-2. Ediciones McMillan, New York.
129. Müller, G. (1968): "Accounting principles generally accepted in the United States versus those generally accepted elsewhere". *The International Journal of Accounting*, spring, pp. 91-103.
130. Mueller, G. G. (Ed.). (1971). *A New Introduction to Accounting: A Report*. Price Waterhouse Foundation.
131. Nair, R. y Frank, W. (1980): "The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classifications". *The Accounting Review*, Vol. 55, nº 3, july, pp. 426-450.
132. Nair, R. (1982): "Empirical Guidelines for Comparing International Accounting Data". *Journal of Accounting Business Studies*, winter, pp. 85-98.
133. Nassehi, A. (2011). La teoría de la diferenciación funcional en el horizonte de sus críticas. *Revista Mad- Universidad de Chile*, No. 24. Facultad de Ciencias Sociales, Departamento de Antropología. Chile
134. Nobes, C. (1983): "A judgmental international classification of financial reporting practices". *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 10, nº 1, spring, pp. 1-20.
135. Nobes, C. y Parker, R. (Eds.) (1991): *Comparative International Accounting* (3ª ed.). Prentice-Hall International, London.
136. Nobes, C., & Parker, R. (1991). Introduction, and causes of differences. *Comparative International Accounting*, 4, 3-21.
137. Nobes, C. (1992): *International Classification of Financial Reporting*. (2ª ed.)

138. North, D. C. (1990). A transaction cost theory of politics. *Journal of theoretical politics*, 2(4), 355-367.
139. Padrón, J. (2004). Aspectos clave en la evaluación de teorías. En Copérnico, Enfoques. *Revista Arbitrada de Divulgación Científica*, Año I, N° 1, Julio-Diciembre. Disponible en: <http://padron.entretemas.com/AnalisisTextosEnInvestigacion.pdf> (Consultado el 12 de agosto de 2016)
140. Padrón, J. (2007): Tendencias Epistemológicas de la Investigación Científica en el Siglo XXI. *Cinta de Moebio. Revista de Epistemología de Ciencias Sociales*, Facultad de Ciencias Sociales, Universidad de Chile, N° 28, pp. 1-28. Disponible en: <http://www2.facso.uchile.cl/publicaciones/moebio/28/padron.html> (Consultado el 25 de agosto de 2016)
141. Patiño-Jacinto, R. A., & Vásquez-Quevedo, N. (2013). Las características de los subsistemas contables de Colombia y México ante la convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera. *Cuadernos de Contabilidad*, 14(spe36), 1009-1043.
142. Tua Pereda, J. (1993). La investigación en contabilidad: una reflexión personal. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (21-22), 93-126.
143. Tua Pereda, J. (1995). *Lecturas de teoría e investigación contable*. Centro Interamericano jurídico-financiero. Medellín
144. Parra, F. (1983). *Elementos para una teoría formal del sistema social: una orientación crítica*. Editorial Complutense, Madrid
145. Popper, K. (1983). *Conjeturas y refutaciones. El desarrollo del conocimiento científico*, ed. Paidós, Barcelona.
146. Parsons, T. (1968). *La estructura de la acción social*. Guadarrama, Madrid.
147. Parsons, T. (1999). *El sistema social*. Alianza, Madrid.
148. Paton, W. A., and Littleton, A. C. (1936). *Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports* Source: The

- Accounting Review, Vol. 11, No. 2, Jun. pp. 187-191 Published by:
American Accounting Association Stable
149. Platón (2016). Obras completas de Platón, Fedón o del alma. (Biblioteca Filosófica. Obras completas de Platón. Tomo 5. Traducción: Patricio de Azcárate). En: <http://www.filosofia.org/cla/pla/img/azf02009.pdf> (Consultado el 19 de Febrero de 2016).
 150. Radebaugh, L. H., Gray, S. J., & Black, E. L. (2006). International accounting and multinational enterprises. New York, NY: Wiley.
 151. Riahi-Belkaoui, A. (1985). International accounting: issues and solutions. Praeger Pub Text.
 152. Roberts, J., & Scapens, R. (1985). Accounting systems and systems of accountability—understanding accounting practices in their organisational contexts. Accounting, Organizations and society, 10(4), 443-456.
 153. Rodríguez, L., J. (1991). Los sistemas contables y su influencia a nivel internacional. Tesis Doctoral: Universidad Autónoma de Madrid, Junio
 154. Rodríguez, L., J. (1993). Tendencias contemporáneas en la clasificación de los sistemas contables. Técnica Contable, enero, págs. 43-52
 155. Salter, S. (1991). Classification of Financial Systems and Test of their environment al Determinants. Doctoral Dissertation, College of Business Administration, University of South Carolina. Carolina del Sur, Estados Unidos.
 156. Salter, S. B., & Doupnik, T. S. (1992). The relationship between legal systems and accounting practices: a classification exercise. Advances in International Accounting, 5(1), 3-22.
 157. Sanders T., Sanders H., Hatfield H. y Moore U. (1938). A Statement of Accounting Principles. Published by American Institute of Accountants. 135 Cedar Street, New York
 158. Sankey, H. (1997). Rationality, Relativism and Incommensurability. (Avebury Series in Philosophy) Aldershot: Ashgate Publishing Company.

159. Sepulveda, J. (2004). Hegel: la realidad como vida. Revista Colombiana de Psiquiatría, Suplemento No. 1, Vol. XXXIII, Cali, Colombia.
160. Shannon, C. E. (2001). A mathematical theory of communication. ACM SIGMOBILE Mobile Computing and Communications Review, vol. 5, no 1, p. 3-55.
161. Sprouse, R. T., & Moonitz, M. (1962). A tentative set of broad accounting principles for business enterprises (No. 3). American Institute of CPAs, New York.
162. Rivera, M. (2011). Representación contable: de la revelación de los hechos a la construcción de la realidad. Revista Lúmina, (12), Lúmina 12, Enero-Diciembre, pp. 152-171. Universidad de Manizales, Manizales.
163. Rocher, G. (1974). Talcott Parsons and American Sociology. Editorial Nelson, Londres.
164. Shapiro, A. (2006). La filosofía experimental de Newton. Estudios de Filosofía, (35), 105-141. Universidad de Minnesota. En: <http://www.scielo.org.co/pdf/ef/n35/n35a05>. (Consultado el 15 de agosto de 2016).
165. Spencer, H. (1882). The Principles of Sociology II (A System of Synthetic Philosophy VII). London and Edinburgh.
166. Tarski, A. (1999). La concepción semántica de la verdad y los fundamentos de la semántica (Paloma García Abad, Trad.). A Parte Rei: Revista Electrónica de Filosofía, (6), pp. 1-30. En: <http://serbal.pntic.mec.es/AParteRei/> (Consultada el 03 de Abril de 2016)
167. Tua Pereda (1993). La investigación en contabilidad: una reflexión personal. Contaduría Universidad de Antioquia, (21-22), 93-126.
168. Tua Pereda, J. (1995). Lecturas de teoría e investigación contable. Centro Interamericano jurídico-financiero, Medellín.
169. Tua Pereda, J. (2009). Contabilidad y desarrollo económico: El papel de los modelos contables de predicción especial referencia a las nic's. Ponencia presentada en el simposio "Análisis y propuestas creativas ante

- los restos del nuevo entorno empresarial". Universidad ICESI y Revista Estudios Generales (pp. 1-28).
170. Von Foerster, H. "Bases epistemológicas" (1990). En J. Ibáñez, Nuevos avances en la investigación social. La investigación de segundo orden. Suplementos Anthropos 22, Barcelona,
 171. Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1990). Positive accounting theory: a ten year perspective. Accounting review, 131-156.
 172. Watts, Ross L. and Zimmerman, Jerold L. (1986). Positive Accounting Theory. Ross L. Watts, Jerold L. Zimmerman. Prentice-Hall Inc.
 173. Wirth, M. (1999). (Tesis Doctoral) Acerca de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento. Buenos Aires: Facultad de Ciencias Económicas.
 174. Zeff, S. A. (1972). Chronology of significant developments in the establishment of accounting principles in the United States, 1926-1972. Journal of Accounting Research, 217-227.
 175. Zeff, S.A. (2015). The Trueblood Study Group on the Objectives of Financial Statements (1971–73): A historical study. J. Account. Public Policy (2015), En EL SEVIER. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jaccpubpol>.

NEXOS

Glosario

Acción	En Luhmann la teoría de la acción queda subsumida en la teoría de la comunicación, es decir, la idea de acción no está asociada a un actor que actúa, el sistema reemplaza al sujeto. Se desvanece la concepción de la acción desde el punto de vista antropológico
Acontecimiento	Son observaciones de las observaciones, operaciones realizadas en el momento que surgen y realizan, al mismo tiempo que estas aparecen, empiezan a desaparecer
Acoplamiento estructural	Es la operación mediante la cual los sistemas operativamente cerrados se mantienen en relación con el entorno, es condición para la autopoiesis del sistema. Es así como el sistema se determina a través de estructuras que construye y altera desde sus mismas operaciones, acoplamiento estructural es ante todo autonomía operativa del sistema, lo que implica reciprocidad con el entorno
Arbitrariedad	Una operación de observación es arbitraria, ya que en ocasiones proviene del objeto y en otras del sujeto. Es cuando un observador observa y observa el mundo como construcción
Asimetrización	La autorreferencialidad de los sistemas significa la remisión constante de sus elementos a otros elementos contenidos en el sistema mismo y nuevamente a sí mismo. Precisamente esta circularidad se hace operativa, solo cuando es asimétrica: si el sistema evita que sus operaciones vuelvan sin tener como referencia otro elemento
Atribuciones	Es un componente de ubicación de selecciones y estas son a su vez atribuyen a alguien o algo. Con la atribución de selecciones, un sistema determina un fenómeno social
Autodescripción	Es la capacidad del sistema de observarse a sí mismo y favorecer su propia descripción por su carácter autorreferencial
Autonomía	Son las operaciones con las cuales los subsistemas se conforman en sistemas autorreferenciales y autopoieticos, son límites que establecen los sistemas por sí mismos y no por el entorno
Autoobservación	Es la capacidad que posee un sistema de ejecutar distinciones y procesar información, virtud de los sistemas autopoieticos con lo que controlan su propia selectividad
Autopoiesis	Son las relaciones dadas al interior de un sistema y los elementos que surgen de esta misma relación. Es la autonomía propia de un sistema, que parte de una organización de carácter cerrado y auto-referencial, con lo que produce su unidad y sus límites
Autorreferencia	Propiedad analítica mediante la cual los sistemas se refieren a sí mismos, cuestión que logran por medio de sus operaciones, es decir, cuando en la operación de observación se incluye lo que indica, ese algo a lo cual pertenece y del que hace parte
Autorreferencia basal	Es una unidad elemental del sistema (pensamiento, comunicación) que es imposible descomponer aún más
Causa/Causalidad	La perspectiva luhmanniana no busca en términos de causa/efecto para descubrir y explicar leyes causales. Lo que busca es el análisis funcional de las relaciones causales, con las cuales pretende

	encontrar equivalentes funcionales.
Clausura operativa	La clausura significa que un sistema se halla en condiciones de reconocer modificaciones a su estructura a partir de sus propias operaciones, sin tomar posición frente al hecho de ser causadas interna o externamente. Clausura no significa la no existencia de un entorno que puede influir en el sistema
Código	Cuando en la comunicación se afirme o se niegue, no está supeditado a los sucesos del entorno, sino que son procesos de selección, diferencias con las cuales los sistemas observan sus propias operaciones. También puede entenderse como la reacción positiva o negativa frente a la información disponible
Código binario	Es una unidad de una diferencia, en donde se presenta una oscilación en una forma que se presenta con dos lados, cada lado representa un valor que se representa a sí mismo y no el valor contrario. Esta es una condición necesaria de los códigos simbólicamente generalizables con el que opera un sistema
Codificación indiferenciada	Cuando los sistemas cerrados frente a una pequeña irritación estimulada pero no determinada por el entorno, elabora su propia complejidad, una operación de elevada diferenciación interna del sistema en la selección de operaciones que reproducen el sistema
Complejidad	Es la dificultad de la simultaneidad en la relación de todos elementos con ellos mismos, por lo que se hace necesario actualizar dichas relaciones con selecciones. Complejidad será entonces la distinción entre sistema y entorno
Comunicación	Es una acción social que no debe entenderse exclusivo del sujeto. La comunicación es la que comunica, es la operación elemental de todo sistema autopoiético y descansa en la diferenciación entre información y comunicación
Condiciones de posibilidad	Dadas otras condiciones es posible otro horizonte de posibilidades para un sistema
Conflicto	Es un sistema dentro de otro sistema que aprovecha las contradicciones de la comunicación de un sistema, utilizando los recursos del sistema que lo aloja. Al sistema que lo aloja, se le obliga mantenerlo dentro de ciertos límites, condición que posibilita la evolución de la sociedad
Constructivismo	Desde Luhmann, el término hace mención al constructivismo de operaciones, toda actividad cognitiva debe plantearse desde la observación de segundo y tercer orden, es desde aquí desde donde se pueden indicar y describir observaciones, una forma de construir la realidad.
Contingencia	Contingente será como un fenómeno es lo que es, pero también puede ser de otro modo, Luhmann dirá lo que no es lo necesario ni imposible. De esta manera, los sistemas asumen otros estados que se traducen en doble contingencia cuando se sintoniza la selección de sus estados y los ajenos
Determinación estructural	El sistema opera estructuralmente cuando el uso y modificación de la estructura depende de sí misma, como resultado de sus propias operaciones
Diferencia	La diferencia es el punto de partida de la teoría luhmanniana, esta actúa como unidad y si bien no determinan el sistema, amplían las

	posibilidades de autodeterminación.
Diferenciación	Cuando un sistema traza límites, se diferencia del entorno. Esta diferenciación produce la observación de una diferenciación de su entorno, el cual toma formas particulares de acuerdo a las distinciones que colocan las observaciones del sistema. Es un proceso paradójico de reducción y aumento de complejidad
Diferenciación funcional	Esta organiza los procesos de comunicación alrededor de funciones que deben ser abordadas por la sociedad. Este tipo de diferenciación establece una relación entre los subsistemas funcionalmente diferenciados y el sistema total
Distinción	Es la vacilación entre esto y lo otro, pero que se resuelve en la distinción misma, esta distinción se presenta como unidad de una diferencia sin implicar una operación completa. El objetivo de la distinción es remitir a un lado o al otro de la diferencia y obligar que se decida por uno de ellos
Ego/Alter	Remplazan en el proceso de la comunicación al emisor y receptor, dichos conceptos no hacen referencia a individuos concretos, son designaciones de sujetos de comunicación.
Equivalencias funcionales	Las funciones son consideradas como reglas de comparación en relación a problemas, precisamente la relación problema/solución dirige la investigación hacia otras posibilidades funcionalmente equivalentes, esto hace que se indique equivalencias posibles, lo que permite ampliar y limitar lo que puede ser observado. De esta manera una estructura puede estar contenida de más de una función, a su vez, una función puede desarrollarse de forma equivalente por más de una estructura
Estructura	Significa que el sistema posee una estructura, entendido como el conjunto de relaciones existentes entre los elementos que la componen, de tal modo que estas estructuras son condiciones delimitantes de las relaciones operativas de un sistema
Expectativas	Son proyecciones limitadas en el tiempo que tiene la función de reducir las posibles variaciones que se den en la comunicación, tal evento permite cierta continuidad del mundo
Fenomenología	Este enfoque pretende describir la realidad tal como aparece excluyendo otras posibilidades. Si algo puede ser explicado y presentado como estructura, se constituye en un indicador clave de realidad
Forma	Este concepto hace referencia a que las operaciones siendo observaciones, permiten indicar siempre algún lado de la distinción, de tal forma que se convierte en un punto de partida para otras operaciones adicionales con las que algo siempre va quedar excluido
Funcionalismo	Es un análisis que constituye el método científico de la teoría luhmanniana, este permite tomar cada fenómeno social (constituido en problema) como contingente y en permanente confrontación con otros fenómenos, así desde la confrontación, el conocimiento se construye desde el dato conocido con las posibilidades alternativas. Dichas confrontaciones son operadas precisamente por un observador
Generalización simbólica	Con la que se hace posible combinar identidad y no-identidad, y por esta vía representar la unidad de lo plural y hacerla esperable. Generalizar indicara una orientación significativa en donde se

	encuentre un significado idéntico para situaciones diversas, cuya finalidad es la de hacer conclusiones
Información	Desde Luhmann información será selección entre varias alternativas, cuya finalidad es que los acontecimientos que se dan, se proyecten como horizonte de posibilidades diferente, así el sistema es determinado por la experiencia
Interpenetración	Es un modo específico de acoplamiento estructural entre sistemas, es una especie de co-evolución recíproca entre sistemas en donde cada sistema no puede existir sin el otro
Negación	La negación dota de sentido toda comunicación, permitiendo que los sistemas sociales y psíquicos constituyan sentido, esta a su vez reduce la complejidad sin que se anulen posibilidades no actualizadas
Observación	La observación es una operación con la cual se produce diferencia entre algo que queda fuera de sí y lo que no queda diferenciado por ella. La observación es una operación que levanta un límite entre sí misma y lo que es observado
Operación	Son procesos con los que se actualizan los sistemas en el tiempo y se reproduce la diferencia entre sistema y entorno es decir la autopoiesis.
Re-entry	Es la diferenciación operativamente llevada a cabo entre sistema y entorno, una distinción al interior del sistema mismo, es decir, el sistema mismo produce la diferencia y deja que esta se introduzca al mismo sistema.
Selección	Es una operación que busca reducir la complejidad, pero que a su vez crea más complejidad. Con la selección se establece cierta conexión y con esta se propicia un conjunto indefinido de relaciones
Semántica	Es el conjunto de las diferentes formas utilizables para seleccionar contenidos de sentido dados y que necesitan ser conservados en la sociedad
Sentido	Es el medio que posibilita la creación selectiva de todas las formas de los sistemas sociales y psíquicos, posee una forma específica, compuesta de dos lados: realidad y posibilidad
Sistema	Desde Luhmann, no es un tipo particular de objeto, es la distinción sistema/entorno, compuesta de dos lados. A un lado se sitúa el sistema, parte interior de la forma; al otro lado el entorno, parte exterior de la forma; ambas, constituyen partes fundamentales de la forma y de la teoría de sistemas de Niklas Luhmann

Fuente: Elaboración propia con base en Corsi, Esposito, Baraldi & Luhmann (1996) y Luhmann (2006, 1998-A).