

## Problemáticas en el sistema- mundo de la contabilidad

Edgar Gracia López

### Resumen Abstract

El artículo trata sobre los principales problemas que enfrenta la contabilidad, señalando la urgencia de reconstruir el cuerpo teórico de la misma. Destaca la importancia de ubicar las tendencias actuales que, especialmente, están centradas en la gestión del conocimiento y lo ambiental, como paso para postular la presencia de una racionalidad diferenciada de lo convencional. Observa reflexiones sobre la *racionalidad* y el concepto *sistema*, como mediaciones para re-pensar la contabilidad ambiental.

**Palabras claves:** contabilidad, sistema, racionalidad, realidad.

### Problems in the system- world of accounting

This paper deals with the main problems in Accounting, and shows how urgent is to reconstruct its theoretical body. The importance of locating current trends, mainly those related with the administration of knowledge and environmental issues is highlighted, as well as the efforts to postulate a rationality which is different from the conventional one. It considers some reflections on *rationality* and the concept of *system*, as mediations to rethink environmental accounting.

**Key words:** Accounting, System, Rationality, Reality.

## Introducción

Buena parte de los equívocos que se manifiestan a la hora de precisar los desarrollos de la contabilidad, tienen que ver con las demarcaciones problemáticas. En general, esta dificultad obedece a la ausencia de reflexiones metódicas que tengan en cuenta el contexto, la pertinencia y el principio de localización. Desde el contexto, en tanto permita establecerse con meridiana precisión, que las teorías y los conceptos deben responder en coherencia con lo concreto de la realidad. En otras palabras, teorías y categorías que sirvan para apalancar la resolución de los problemas de la realidad en todos sus órdenes.

(La pertinencia, en el sentido de establecer coherencias entre los elementos conceptuales y categoriales y las formas en que se desenvuelve la realidad concreta.) Actualmente—por ejemplo, la contabilidad debe asumir con prioridad los constructos teóricos de lo ambiental, en función de las tendencias principales (gestión del conocimiento, intangibles, ciudadanía) y la realidad concreta.

El principio de localización—por supuesto, tiene que ver con el sentido argumentativo y político a partir del cual se habla y se actúa. En este aspecto, se ha considerado que la contabilidad asume una especial neutralidad en relación con los fenómenos que analiza, contenido limitado, si se comprende el sentido estratégico encerrado en los presupuestos que soportan este campo de conocimiento, donde hacen presencia los juicios de valor, sobre la sociedad y la economía. El principio de localización—en últimas, permite reconocer la presencia de los sentidos políticos encerrados en la estructura de los saberes que soportan la contabilidad.

En cuanto a las tendencias, la *gestión del conocimiento* establece puntos nodales con la *contabilidad ambiental* y ello, debido a la presencia de cuatro premisas fundamentales: *una*, la objetivación del valor del conocimiento que se aplica a las riquezas y construcciones sociales. Hoy día es, tal vez, más importante la generación y aplicación de conocimientos que el mantenimiento de las riquezas materiales. Lo intangible—por supuesto, ha entrado a definir muchas de las situaciones. *Dos*, la objetivación de las riquezas relacionadas con los recursos naturales. Se trata de las emergencias y crisis que reconocen la importancia de conservar las riquezas naturales para garantizar la sostenibilidad de las generaciones futuras. *Tres*, los desarrollos teóricos y metodológicos que colocan al orden del día las concepciones principales de los sistemas considerados y sus relaciones. Precisamente, subsiste la necesidad de pensar en términos de lo sistémico, holístico, de la complejidad encerrada en los fenómenos, como paso indispensable para re-elaborar los contenidos de la contabilidad, en especial, los relacionados con lo ambiental. *Cuatro*, los sentidos

de responsabilidad social, ética y moral, que en las últimas décadas ha ganado presencia en el medio.

En el marco de las problemáticas, es indudable que la gestión del conocimiento y lo ambiental capturan la principal atención. Desde la gestión del conocimiento en el sentido de la presencia—tal vez, del intangible más importante de la historia, ahora incrustado en los espacios empresariales. Podría afirmarse, que gestionar el conocimiento es adelantar en las formas y maneras como se crea el conocimiento en función de las necesidades vitales de la sociedad. Se trata de reconocer la importancia, tratamiento y seguimiento, de los conocimientos generados en términos de la resolución de problemas concretos.

En este sentido, es que la gestión del conocimiento se une con la necesidad de resolver los problemas ambientales. La contabilidad ambiental, en este escenario, se presenta, entonces, como el campo de conocimientos indispensable y necesario para atender la medición, información, valoración y reproducción de los recursos bióticos y abióticos, con el objetivo de garantizar sus condiciones de presencia en función de la conservación de las especies y de las sociedades del futuro. Por supuesto—parte de las reflexiones sobre las situaciones problemáticas de todo orden, se imbrican con la concepción de mundo, de vida y de sistema(s) que se pretenda.

### **El concepto < sistema >**

En el curso del desarrollo histórico de la contabilidad, ésta, ha tenido que enfrentarse a la resolución de álgidos problemas manifiestos en las condiciones de la sociedad y de la economía. La contabilidad que respondió a los requerimientos de la sociedad industrial y de realidad de la empresa manufacturera, hoy, lo debe hacer bajo la presencia de nuevas variables y problemáticas: el tránsito de la economía de lo material a lo inmaterial, la presencia de nuevas realidades relacionadas con el conocimiento y la información, la gestión del conocimiento como nueva variable que agrega valor a la realidad de las empresas, los efectos de la crisis ambiental, le exigen a la contabilidad nuevos atributos y arquitecturas conceptuales y categoriales. Por supuesto, también la contabilidad debe dar respuestas a las problemáticas del orden teórico-formal y a las referidas en el orden ético-moral.

En general, la contabilidad se enfrenta a la urgente necesidad de reconstruir su aparato conceptual y teórico, que está dando muestras de insuficiencia. En estos asuntos, emerge con fuerza significativa el cuestionamiento a la forma como la contabilidad aprehende la realidad. En este plano, los conceptos y teorías de la contabilidad están fuertemente cuestionados, tanto desde el punto de vista lógico, de la enunciación, del contenido, como

desde lo histórico en el sentido de captura e interpretación de lo concreto de la realidad. Los conceptos tradicionales de la contabilidad (activo, pasivo, patrimonio, capital, beneficio, utilidad, sistema) al parecer, han perdido su potencia para leer e interpretar adecuadamente lo que sucede en los contextos sociales, especialmente, en los económicos y de dirección de las organizaciones.

*El ritmo de la realidad no es el ritmo de la construcción conceptual. Los conceptos se construyen a un ritmo más lento que los cambios que se dan en la realidad externa al sujeto, por eso constantemente se está generando un desajuste (HUGO ZEMELMAN).*

El concepto *sistema* en contabilidad—por ejemplo, generalmente, es enunciado y tratado, más desde una conceptualización instrumental y de mecanismo de procesamiento de información, que desde lo significado en el marco de desarrollo del pensamiento científico.

En general, el concepto *sistema* del que hace uso la contabilidad, reduce su concepción sólo a la formalidad, limitando su alcance a una especie de dispositivo tecnológico que tiene por finalidad principal el ordenamiento y la clasificación de datos para emitir información estandarizada. En el caso contable, el *sistema* es asimilado, principalmente, al uso de la computación para el procesamiento de información, otorgándosele una connotación mecánica que, en la práctica, ha terminado por minimizar la potencialidad científica de la contabilidad.

Desde luego, el concepto de *sistema* está en la base de la arquitectura científica y de conformación de las teorías y explicaciones. Al respecto, el profesor Vasco, argumenta que la palabra ha estado y debe estar vinculada con otros tópicos que no se circunscriben al estrecho concepto de máquina. Uno de estos tópicos, es la convicción de que los procesos del mundo son explicables mediante teorías científicas holísticas que nos permiten tener control sobre ellos, al menos, hacer predicciones certeras sobre ellos (VASCO: 1994). En estos aspectos—por supuesto, el concepto de *sistema* ha pasado por diversas versiones, desde las que van en la comprensión *todo-parte* hasta las que muestran las estructuras de relaciones en el marco de la comprensión sistemas abiertos y de sentido *sistema-entorno*.

La reducción del sistema a una versión mecánica de procesamiento de datos, parece, ha limitado la capacidad de comprender y explicar la presencia de fenómenos y hechos en relación con la información y control de la producción y reproducción de la riqueza y el patrimonio de las organizaciones. Desde luego, esta situación genera una especie de obstáculo epistémico en el progreso de la teoría contable pues se desconocen, drásticamente, criterios sustanciales como: *totalidad, regulación, control*.

Desde luego, la problemática es más profunda en tanto se hace presente la necesidad de develar las razones que imperan en el uso del conocimiento contable, el que, especialmente, se identifica por proyectar socialmente una especial racionalidad afincada en lo técnico instrumental. Desde este ángulo, las categorías y conceptos contables resultan reducidos sólo a formalidades que se alejan de la interpretación concreta de la realidad.

Por supuesto, conceptos como: *sistema, totalidad, realidad*, se muestran cuestionados en relación con la tensión teoría-aplicaciones. En el mundo de la práctica social y concreta de la contabilidad, los instrumentos aparecen como medios que desplazan los contenidos y categorías teóricas, resultando delicado el que la simple técnica y rutina convierta las formas de operación contable en repeticiones que pierden potencia y sentido, respecto de una realidad que es permanentemente cambiante.

Actualmente, se identifica un especial ensimismamiento de la contabilidad que ha perdido potencia en la construcción de resultados, los que son altamente cuestionados por la sociedad y la empresa. En este sentido, es válida la pregunta ¿Cuál es el alcance y contenido real de la contabilidad en el actual contexto histórico? Frente a las posibles respuestas que son múltiples, se plantea la hipótesis en el sentido de que: *la contabilidad se ha convertido en simple información cosificada de hechos naturalizados por la sociedad*. En razón de los adelantos tecnológicos y científicos, esta situación es posible en tanto se reconocen pretensiones que propugnan por un mundo social enteramente automatizado.

Por supuesto, frente al desfase entre lo conceptual, lógico e histórico que, en general, se descubre en las teorías de la contabilidad, se hace necesario girar en torno a la contextualización y localización de los fenómenos y hechos que en esencia deben ser tratados de acuerdo con las condiciones concretas, histórico- sociales.

Los desarrollos de las ciencias físicas y sociales—en los últimos tiempos, precisamente, muestran las profundas modificaciones en el modo como se observa y procesa la realidad. La comprensión del *sistema* en el sentido de orden cerrado, ahora, bajo una mirada distinta como *sistema complejo*, dice de los cambios contemplados en la forma de referirse a los fenómenos.

En el fondo, los desarrollos de la ciencia replantean la actitud como se observan las *causas determinísticas* y se establece el juego de relaciones entre los fenómenos. De un sistema de causa—efecto, se ha pasado a otro con un sentido de múltiples relaciones y condicionantes donde el entorno y sus horizontes resultan influyentes. La llamada *teoría del caos*<sup>1</sup> es un

---

1 Una de las características que se le atribuye al caos es, ser la tercera revolución de la física en el siglo XX, reservando para la teoría de la relatividad y la mecánica cuántica los primeros lugares.

buen ejemplo para ubicar cómo se ha transformado la manera de observar, entender y trabajar los procesos dinámicos.

Sobre este asunto, una pregunta orientadora se podría formular de la siguiente forma ¿cuál es la concepción de *sistema* que es proclive al sentido de contabilidad moderna? En este plano, la pregunta conduce a la consideración de realidad... ¿a qué realidad se refiere la contabilidad? Por lo regular, la contabilidad ha esquivado las respuestas y, en general—así se evidencia, observa la realidad en forma fragmentada y positiva, condicionando la forma como se concibe el sentido de *totalidad* en la consideración del *sistema contable*. En este marco de referencia—parece, la consideración del sistema se asume desde la relación *todo-parte*<sup>2</sup>.

Buena parte de lo denominado como teoría(s) contable(s) se ha soportado en el concepto de *sistema* para estructurar la construcción de teorías parciales, totales o integrales<sup>3</sup>. Desde luego, alrededor del concepto de *sistema* subsisten las polémicas debidas al modo como se concibe su arquitectura y su relación con el *entorno*.

La contabilidad, principalmente, se ha identificado con un concepto de sistema en la versión *todo-parte*, considerando por este conducto un criterio de *totalidad* que se corresponde con la visión de sumatoria de partes. Desde esta consideración, la contabilidad ha terminado por efectuar esquemas de distinción adheridos a planteamientos de regulación insertos en lo decididamente funcional. En este sentido, el concepto de *sistema* y de *totalidad* se funde en una apreciación que enfatiza en la integración y la coherencia, derivando en lo que se puede caracterizar como enfoques tecnológicos y cibernéticos. En otras palabras, tomando el *entorno* en un sentido *regulativo* asumido como *totalidad* en el marco de sistemas funcionales<sup>4</sup>.

---

2 Parte de los obstáculos epistemológicos que se evidencian en la contabilidad, tienen que ver con la concepción asumida frente al tratamiento de los hechos de la realidad. Por lo regular, los hechos son observados y captados en forma fragmentada y positivizada, desvirtuando así, la consideración de uso de un concepto de sistemas en el sentido de lo complejo. Desde esta referencia, es posible afirmar de la contabilidad que, como tal, enfrenta problemas de contexto y entorno y, ello, en razón a las nuevas versiones de la ciencia que atiende de nuevas formas, los sentidos de dinámica de todo tipo de procesos.

3 La propuesta del profesor Moisés García sobre el análisis circulatorio y la observancia de la contabilidad de cualquier fenómeno de la realidad que obedezca a la circulación, parece, se inserta en una concepción de estructura sistémica que, por conclusión, traduce la presencia de una teoría general de la circulación.

4 En el marco de la discusión sobre el criterio de totalidad subsisten diferencias fundamentales, importantes de precisar. Por una parte, aquella posición que comprende la totalidad como la sumatoria de partes y, por otra, la comprendida en el sentido de una realidad estructurada que, en su complejidad, reconoce lo concreto de lo socio-histórico.

Desde luego, el criterio de *sistema* en el sentido de la versión *todo-parte* induce hacia una apreciación de la realidad en forma funcional. De tal manera, la contabilidad ha terminado por constituir representaciones que se refieren a la descripción de los fenómenos, sin indagar y precisar la esencia de los mismos. Por esta vía, la contabilidad desconoce la concreción de las prácticas contables en relación con contextos sociales y económicos determinados<sup>5</sup>.

Tal vez, en el *concepto de sistema* que asume la contabilidad, resida en buena parte de las problemáticas que enfrentan las estructuras teóricas que buscan soportarla y explicarla como disciplina del conocimiento, ello, en razón al sentido y la interpretación. Desde este punto de vista---como se argumenta---la contabilidad de corte funcional no puede establecer adecuadamente la relación dialéctica entre el *es* de la realidad y el *debe ser* de la misma, pues en el fondo, la representación como formalidad, termina por reproducir un esquema alejado de lo concreto de la realidad. Desde este plano funcional, los enfoques positivos y los normativos de la contabilidad resultan irreconciliables debido, principalmente, al enfoque metodológico y al criterio de verdad empleado, que termina por asumirse en la relación información y norma, haciendo abstracción de la realidad (FRANCO: 1989: 23) situación que genera múltiples contradicciones.

## El problema de la racionalidad

Los desarrollos de la contabilidad moderna se han caracterizado por presentar posturas funcionales, instrumentales y formales, que no se adecúan con las condiciones teóricas necesarias y suficientes para resolver los problemas de la *información* y el *control* referidos a las condiciones de generación y distribución de las riquezas naturales y sociales.

En general, la contabilidad se manifiesta como apéndice de versiones descriptivas e interesadas que cosifican la realidad de los hechos y eventos, especialmente, de los económicos constituidos en la materia prima principal de la comunicación e información contables. En este sentido, por ejemplo, el *control* se ha convertido en mero instrumento funcional, asistemático, no integral que, en última instancia, poco contribuye con la potenciación de las condiciones de reproducción bajo las cuales debe operar la generación, producción, distribución y consumo de las riquezas y recursos naturales y sociales.

En parte, esta situación se reconoce como propia de una especial racionalidad que se evidencia en forma de intereses y sentidos adscritos,

---

5 Tal vez, el mejor de los ejemplos sea lo conocido como depreciación que como concepto apunta a la interpretación de lo real de la realidad pero que, en la formalización, la desconoce al asumirse un criterio normalizado que, en la práctica, nada tiene que ver con lo objetivo.

principalmente, a la lógica de reproducción de las condiciones del capital, basados en relaciones de propiedad privada; intereses que se expresan en las funciones y estructuras asumidas por el control (público y privado) orientado, preferencialmente, por hipótesis y modelos contables enunciados más desde intereses individuales y particulares, que generales y sociales.

La especial racionalidad bajo la que se reproduce el capital, ha conducido a la presencia de *sistemas contables* que, en su operar, comparten más las formalidades e instrumentales, que las lógicas de las razones establecidas para el control social sobre las riquezas y recursos. Las consecuencias de esta especial racionalidad, igual, se manifiestan en los criterios y formas de comunicación y decisión que, drásticamente, resultan desvinculadas de la realidad concreta.

El pensamiento que se descubre en las estructuras teóricas vigentes de la contabilidad—al parecer, se manifiesta, especialmente, en formalizaciones lógicas hipotético- deductivas, que reducen la interpretación y la comprensión del entorno. La profesora Chua afirma de una visión del mundo hipotético- deductivo y de un control técnico que, si bien, posee ciertas fortalezas, ha restringido el número de problemas estudiados y el uso de los métodos de investigación (1986).

En el anterior sentido, el reconocimiento financiero ha terminado por colonizar con amplitud el campo de observación contable, reduciendo el estudio de la contabilidad a variables exclusivamente cuantitativas y monetarias. Por esta vía, los hechos contables se han asimilado a los económicos y de estos a las versiones financieras asumidas como centralidad del sistema. De tal manera, lo que se evidencia es la colonización de los sistemas contables por el mundo de la economía que resta valor a la potenciación de lo social y cultural de la contabilidad.

El pensamiento incurso en la contabilidad e incidente en las formalizaciones teóricas—en la praxis, ha marcado la pauta de los sistemas contables en presencia, otorgándole propiedades, atributos, relaciones y maneras de operación que se asemejan, especialmente, al funcionamiento de caja cerrada. Desde esta óptica y bajo lo que se puede denominar como influencia de la metáfora de la máquina, la contabilidad se asemeja a una forma que sólo tiene en cuenta las relaciones entre objetivos, estructuras y eficiencias, olvidándose, precisamente, de lo que sucede con el exterior y el entorno.

Por incompreensión de las dinámicas de los entornos, las formas de operación de la contabilidad han resultado tratadas como si fuesen pertenecientes a organizaciones o entidades cerradas, particularizadas, con escaso relacionamiento con el entorno y reducida visión de la realidad. En estos aspectos, se encuentra fuertemente implicado el concepto(s) y concepción(es) bajo

los cuales se asumen los *sistemas*. El tránsito de la versión de sistema en la perspectiva *todo–parte* a la versión *sistema –entorno* ha propiciado nuevos movimientos y respuestas frente a la asimilación y construcción de teoría social. En estos asuntos, las condiciones de producción del conocimiento social se encuentran problematizadas. Las arquitecturas contables y sus fundamentos—por supuesto, igual, están cuestionados en los órdenes epistémicos y metodológicos.

Los desarrollos teóricos apalancados, fundamentalmente, desde la versión de sistemas en la relación *todo- parte*, inauguraron la problemática de la contabilidad que se reconoce por otorgar mayor importancia a los desarrollos de *historia interna* de la disciplina que a los de la *historia externa social*. En la práctica, las imbricaciones debidas entre lo interno y externo social, muestra rupturas que desdican de la contabilidad centrada en la lógica de las razones sociales. De tal manera, la disciplina contable está siendo reducida sólo a un artefacto técnico- instrumental de operación para el cálculo de resultados especialmente financieros.

Al parecer, han primado, trascendentalmente, las razones de la lógica para encarar las proposiciones que sustentan el edificio teórico de la contabilidad, de allí, se afirma con sentido la presencia de un pensamiento contable que resulta des-contextuado de la realidad que le compete. En esta perspectiva, la condición de la contabilidad como racionalidad controladora se ha centrado en la dinámica de los capitales y poco en la dinámica de las sociedades, con resultados nefastos para los patrimonios sociales y culturales de los pueblos, especialmente, de los considerados como parte del mundo subdesarrollado.

Parte de los desarrollos de la contabilidad se han localizado desde enfoques fundamentalistas en razón a que los atributos teóricos de la misma, se han construido preferentemente desde versiones que parten de verdades inmediatas y aparentemente evidentes, derivando apreciaciones y constructos que, por correspondencia deductiva, igual, aparecen como verdades. De tal manera, los hechos base de la axiomatización y semi-axiomatización de la contabilidad, han sido más el resultado de convenciones y aplicación de principios lógicos de corte positivo, aceptados como verdad.

Desde luego, las problemáticas emergen debido a las inconsistencias que aparecen al contrastar la teoría con la realidad. Se acepta como verdad absoluta—por ejemplo, que el entorno es exclusivamente adscrito al sentido de la propiedad privada, cuando en realidad la propiedad asume su caracterización y condición dependiendo de los factores imperantes en momentos históricos determinados, los que hay que develar para establecer correctamente las coincidencias lógicas de la contabilidad con las históricas.

Por supuesto, el problema de la contabilidad se manifiesta al intentar entender sólo los códigos y estructuras lingüísticas que acompañan a los denominados objetos de estudio, olvidando la construcción de respuestas referidas a la comprensión y sentido del *para-qué* de este conocimiento. Este asunto que traduce una especial racionalidad de pensamiento y actuación, coteja la emergencia de constructos diferenciados que permitan comprender de mejor manera los nuevos problemas a los que se ve enfrentada la contabilidad, en especial, los referidos al conocimiento y su gestión y los del orden ambiental que, sin duda alguna, exigen miradas diferentes a las convencionales, construidas a la luz de una racionalidad integral y compleja, que incorpore definitivamente al hombre/mujer como el principal de los centros sustanciales para operar en la transformación de condiciones.

## **De la contabilidad ambiental**

El campo de estudio y de observación de la contabilidad ambiental está por construirse. De facto, se trata de una re-construcción en el sentido de una racionalidad distinta a la actual. Para el efecto, las estructuras teóricas buscadas en términos de racionalidad deben disponerse desde una constitución ajena a la lógica de los mercados. Como afirma Leff, la racionalidad ambiental no es la expresión de una lógica (del mercado, de la naturaleza) o de una ley (del valor, del equilibrio ecológico); es la resultante de un conjunto de normas, intereses, valores, significaciones y acciones que no se dan fuera de las leyes de la naturaleza y de la sociedad, pero que no las imitan simplemente. Se trata de una racionalidad conformada por procesos sociales que desbordan sus actuales estructuras (1994: 37).

Buena parte de las dimensiones que se presentan al momento de considerar los estudios de la contabilidad ambiental, tienen que ver con la puesta en escena de lo que significa la racionalidad del sistema, su incidencia y fuerte relación con la racionalidad ambiental.

Es inobjetable, que en el marco de la racionalidad del sistema social prima la racionalidad del capital que, en términos generales, tiene que ver con la determinación del lucro y la ganancia, influyente en los patrones de comportamiento de los sujetos que orientan sus intereses en el plano económico.

Tal vez, en la racionalidad que orienta el desarrollo de las economías y la sociedad, residan los principales problemas sobre las formas y contenidos bajo los cuales se observan e implementan las relaciones *hombre-naturaleza y sociedad*, asunto que—por supuesto, incide drásticamente sobre los saberes, las regiones de conocimientos y las vitalidades que acompañan la praxis en las sociedades. En este sentido, Enrique Leff afirma:

“los cambios ambientales globales han venido a revolucionar los métodos de investigación y las teorías científicas para poder aprehender una realidad en vías de complejización que desborda la capacidad de comprensión y explicación de los paradigmas teóricos establecidos. La problemática ambiental plantea la necesidad de internalizar un saber ambiental emergente en todo conjunto de disciplinas, tanto de las ciencias naturales como sociales, para construir un conocimiento capaz de la multicausalidad y las relaciones de interdependencia de los procesos de orden natural y social que determinan los cambios socioambientales, así como para construir un saber y una racionalidad social orientados hacia los objetivos de un desarrollo sustentable, equitativo y duradero” (1994: 17)

Las sociedades han transitado---en especial, en esta época moderna, por criterios postulados desde mediciones formales y marcos de referencia cuantitativos que, si bien, han logrado la construcción de parámetros fuertemente adheridos a lo que se considera como avance y progreso, también han desvirtuado la posibilidad y la emergencia de nuevas referencias proclives a una sociedad más justa y equitativa. En especial, mediciones y cuantificaciones formales que se muestran poco contributivas con las organizaciones sociales que por sus dinámicas particulares y por la cultura, exigen y promueven una cosmovisión diferenciada de los centros de poderes económicos e institucionales.

En la nueva cosmovisión que se teje en todos los órdenes, *sin duda*, están emergiendo formas distintas de ver el mundo y de otorgarle nueva referencia. El cúmulo de saberes adquiridos históricamente está cambiando, induciendo una reorganización hacia dimensiones distintas, aún insospechadas, intentando nuevas clausuras, más humanas, potenciales y vitales. Ante la realidad ambiental y sus consecuencias devastadoras, al hombre, a la ciencia, a las regiones y disciplinas de conocimientos, no les queda otra alternativa que asumir las nuevas problemáticas.

Los criterios cuantitativos derivados de la estructura monetaria y de precios, se incrustan, precisamente, en una visión de mundo que orienta la mirada del ser humano hacia el entendimiento de su exterioridad demarcada en los objetos. Por esta vía, la naturaleza es observada como objeto que se puede reducir a simples cálculos operables en un tiempo de convención demarcado por el corto plazo y sólo dispuesta para atender las necesidades de los procesos productivos orientados a la reproducción del capital.

Para la contabilidad, la existencia de lo cuantitativo y monetario ha sido determinante, prefijando las razones teóricas y los comportamientos de los contables frente a las dinámicas de las riquezas naturales, sociales y frente a las masas patrimoniales que se objetivan, fundamentalmente, desde las condiciones impuestas por la propiedad privada.

En la generalidad de lo que conocemos como contabilidad, ésta orienta sus instrumentales y referencias hacia el estudio de unidades constitutivas desde la consideración micro, aunque, en especial desde el siglo XX, se encuentran abundantes estudios en su relación con los espacios macro y de determinación de los valores agregados de la economía. Desde luego, gran parte del arsenal teórico de la contabilidad (micro, macro) se orienta hacia la constitución de sistemas de información y decisión. En lo macro-contable, por ejemplo, se orienta hacia lo que se denomina como contabilidad social.

El campo de observación de la contabilidad ambiental se puede analizar desde dos planos que resultan complementarios, desde lo micro y desde lo macro-contable. Desde lo micro, el fuerte trabajo que se presenta desde la gestión de empresas y que destaca significativamente a la contabilidad inserta en los sistemas de gestión ambiental. En este espacio, los desarrollos teóricos de la contabilidad que se presentan desde el amplio significado de las transacciones, su naturaleza y de las formas de contrato y control que le resultan inherentes.

Desde un enfoque que puede denominarse como derivado del neo-institucionalismo, se reflexiona sobre la relación principal y agente, en especial, otorgando significaciones especiales a la teoría contractual, como base para la realización de acuerdos y donde los modelos contables empleados forman parte sustancial de la caracterización de los mismos. Desde este marco de referencia, es posible identificar posturas que se relacionan con el tratamiento de variables ambientales en los procesos, junto con la especificación de riesgos que se presentan.

Desde las posturas que podemos señalar como desarrollos macro-contables, los esquemas se presentan como complementarios a las cuentas nacionales, en tanto el estudio de las cuentas ambientales ha recibido un tratamiento metodológico periférico. Desde luego, tanto en los estudios micro, como en los estudios macro-contables, el asunto se ha centrado en los criterios de valoración, medición, información y control ambiental, configurando campos problemáticos que aún no tienen respuestas precisas.

La cosmovisión que se emplea al momento de analizar las variables ambientales, por supuesto, tiene escenarios de discusión, en tanto se tornan problemáticos los criterios bajo los cuales se asumen los estudios, en especial, cuando se examinan las dimensiones de la valoración ambiental. Los enfoques monetarios y no monetarios se presentan como versiones que esgrimen argumentos diferentes. En este punto, las propuestas se mueven en la necesidad de configurar un campo de observación contable construido desde una racionalidad diferente a la de reproducción de las condiciones del capital.

La Comisión Económica para América Latina (CEPAL), manifiesta cómo el estado y los partidos políticos han reducido el ámbito de acción, mientras el mercado se ha legitimado como el nuevo instrumento para la asignación de recursos, lo que está vinculado al proceso de sustitución de paradigmas. Igual, observan, que cuando la sociedad es sólida, la participación de la comunidad tiene carácter decisorio y se expresa a través de instancias directas principalmente regionales y locales. También señalan que no es posible enfrentar los problemas ambientales en forma consistente, sino se cuenta con un sistema de información y control estadístico que permita efectuar algunas cuantificaciones y hacer un seguimiento riguroso del impacto de los recursos aplicados (CEPAL: 2006: No 48)

Como puede deducirse, la contabilidad se convierte en el instrumento teórico y de aplicación por excelencia, en tanto históricamente ha tenido que ver con la riqueza y sus condiciones de reproducción. Es claro, que los recursos ambientales y naturales son objeto de manipulaciones y controles que se expresan dependiendo de las formas, dinámica y lógicas, bajo las que se estipulan la propiedad y la reproducción de los mismos.

La contabilidad, que en su trasegar histórico ha tenido que valorar y medir el comportamiento de los hechos económicos, al menos de aquellos que caen bajo su óptica de influencia, se muestra—sin duda, como el campo de conocimiento que inobjetablemente debe asumir en preferencia aquellos desarrollos que permitan las valoraciones, mediciones y registros de lo que sucede con los bienes naturales y ambientales.

La relación ecología-contabilidad señala fructíferos desarrollos, en la medida que tanto una como otra disciplina encaran con consistencia la dinámica de los flujos. Mientras uno de los paradigmas derivados de la teoría ecológica señala que la naturaleza posee una forma de organización, funcionando de acuerdo con leyes, donde en los conjuntos de ecosistemas se ensamblan los componentes bióticos y abióticos mediante flujos y ciclos de materia y energía, con capacidad de auto-repararse, auto-mantenerse, auto-reproducirse (TOLEDO: 1994: 159); la contabilidad, igual, referencia el comportamiento de masas patrimoniales y de la riqueza, a través del estudio de flujos de comportamiento, orientando la postulación de los controles requeridos para la producción, mantenimiento y reproducción de la riqueza considerada<sup>6</sup>.

Si bien, son bastantes las deficiencias que se encuentran en la contabilidad, también es cierto que desde su encuentro con el mundo de lo científico, le

---

6 La versión contable formulada por el profesor Moisés García—estructurada desde la teoría de sistemas y el análisis circulatorio—se muestra como una potente herramienta para vincular a la contabilidad con los fenómenos ambientales; de hecho, hoy día, se reconoce que la contabilidad puede asumir con propiedad el estudio de todo tipo de flujos y circulaciones tanto en su forma concreta como abstracta.

ha permitido avanzar en sus versiones formalizadas y, de alguna manera, alimentar su accionar en el complejo universo de dominio de los fenómenos que se presentan en la realidad. Las versiones de contabilidad como modelo circulatorio—por ejemplo, permiten entrever un trabajo fructífero si se examina estrechamente la estructura de flujos y sistemas considerados. Prioritariamente, la contabilidad ambiental deberá demarcar con propiedad las relaciones sistémicas que se establecen entre el mundo social y el mundo natural, para establecer los principios básicos y funciones conducentes al logro de estructuras teóricas, semióticas, interpretativas y de representación que permitan el abordaje de los fenómenos ambientales.

Respecto de las problemáticas ambientales—al menos, se enuncian los siguientes aspectos conductores que relievan precisamente la necesidad de construir y reconstruir los actuales referentes que soportan el accionar de la contabilidad. Estos aspectos—por supuesto, están atravesados por el conocimiento y su gestión (creación de conocimiento) y la racionalidad ambiental—que, como se ha manifestado, encierra un campo problemático de exigente esfuerzo para postular reales alternativas teóricas en función de aplicaciones y comportamientos contextualizados y localizados:

1. Precisar los bienes finales cuyo producto forma parte de lo llamado como *producción natural* y que son objeto de intercambio en el mercado. La aportación de estos bienes al producto social, correspondería a su valor monetario expresado luego de restar los consumos intermedios. En este asunto, la polémica se genera al momento de pretender homogeneizar los recursos naturales haciéndolos equiparables a otros recursos y reduciéndolos a comparación respecto de un único patrón de medida, situación problemática si se tiene en cuenta que la valoración de los recursos naturales es un punto controvertido en la construcción de las cuentas patrimoniales, además, que no se le puede poner precio a algo que está fuera del mercado.
2. Efectuar claramente la taxonomía de clasificación de los recursos en el marco de lo que se denomina *inventario de recursos naturales*.
3. Tener en cuenta que los recursos se insertan en un amplio marco de relaciones sociales, culturales y políticas, acotados en dimensiones de territorio (espacio) y tiempo.
4. Establecer adecuadas valoraciones en el esquema de la materias primas, productos, subproductos, residuos y emisiones<sup>7</sup>:

$$Mp - (p + Sp) = R + E.$$

---

7 Mp: materias primas, P: productos, Sp: subproductos; R: residuos; E: emisiones.

Desde luego, dadas las dificultades que se presentan al momento de valorar los recursos naturales, es inobjetable, que se debe desarrollar el *sistema de captación y procesamiento de los datos* referidos a las variables ambientales y naturales. Como tal, el sistema inserto en consideraciones amplias del significado de este tipo de información, en su contenido, debe abordar los enfoques multi-valorativos.

Es indudable, que un elemento de la naturaleza se puede valorar de distintas formas: por su contribución al ecosistema, por su valor histórico, cultural y aporte a la evolución de una región, por su valor económico cuando es producto del mercado, por la serie de atributos eco-sistémicos (biodiversidad), por la determinación de los componentes naturales biológicos o físicos que satisfagan necesidades y, por lo tanto, tienen valor. En estos aspectos, resulta pertinente establecer claramente la distinción entre los conceptos de cantidad y calidad. Mientras la cantidad es, por lo general, unidimensional (por ejemplo: masa, volumen), la calidad representa múltiples atributos y puede referirse a una dimensión cualquiera o, a un conjunto de dimensiones (como composición química, estructura física, atributos estáticos) que influyen en el recurso que se trate (RANDAL: 1985: 29).

La regulación contable, a pesar de sus preferencias de tránsito por senderos que la adscriben a procesos de desregulación y regulación económica, puede, desde el punto de vista normativo, también establecer versiones que en función de la *forma-empresa* faciliten decisiones y controles proclives al control de los recursos naturales y ambientales. El mismo criterio de patrimonio natural<sup>8</sup>, deberá ser pensado en función de una realidad acotada ampliamente, de tal manera, que las funciones patrimoniales y de estructura económico social, puedan efectuar los cálculos y controles necesarios para efectos de una producción limpia. Desde luego, tanto en el estricto plano teórico como en el regulativo que obedece a marcos institucionales de referencia, los asuntos de la valoración, medición y control, deberá examinarse profundamente.

Por supuesto, como se dijo anteriormente, en las nuevas alternativas teóricas deberá emerger un apoyo sustancial adherido a una versión de sistema en el sentido de alta complejidad pero, más allá, en el orden de comprender sentidos y estructuras—incluidas las estructuras síquicas de los sujetos—que involucren la emergencia de una conciencia ecológica. Por supuesto, la emergencia de una racionalidad proclive a la re-construcción de una sociedad más humana y consciente de los valores.

---

8 En la metodología aplicada en Francia, el patrimonio natural representa un conjunto de bienes que han sido legados por las generaciones anteriores y que se debe conservar o transformar adecuadamente para poder ser transmitido a las generaciones futuras (DANE, Marco conceptual para la clasificación de información ambiental, p. 239).

En el orden de estas nuevas realidades, la gestión del conocimiento se muestra como una tendencia que sitúa, precisamente, a las *estructuras sistémicas pensadas* como centro de las realizaciones en todos los órdenes. En estas estructuras, la información se constituye en el basamento que proporciona los insumos necesarios para almacenar, utilizar y reproducir conocimientos que, bajo ciertas condiciones, se constituyen en los canales necesarios para impactar las organizaciones consideradas. Desde este punto de vista, el gestionar los conocimientos se convierte en la base para reproducirlos.

Las diferencias entre las formas de producir conocimiento en el pasado y las actuales, consisten, básicamente, en la utilización de las mediaciones y dispositivos que, igualmente, forman parte del orden teórico y práctico. Estas mediaciones, se convierten en formas metodológicas para vincular permanentemente la teoría con la realidad. Entre la teoría y las aplicaciones, se ha determinado un espacio que se debe valorar, pues no resulta suficiente el hecho de disponer de teorías. La valoración de este espacio como mediación es de suma importancia para garantizar las actuaciones en contexto.

## Conclusiones

En conclusión, se puede decir:

- a) Es necesario re-estructurar las dimensiones teórico-conceptuales de la contabilidad para el efecto de una práctica social diferenciada de la convencional. En esta búsqueda, se debe considerar el contexto, la pertinencia y el principio de localización, como elementos que recreen en concreto el desarrollo de las teorías contables. En los desarrollos- por supuesto—se deben examinar con cuidado los conceptos que soporten el edificio teórico, en especial, conceptos como: *sistemas, totalidad, regulación, control, contabilidad*. Desde luego, este examen se debe realizar en el sentido de la generación y constitución de una racionalidad sustantiva y práctica que se muestre diferenciada de la racionalidad natural del sistema del capital.
- b) En el sentido de constitución de una racionalidad diferenciada, la contabilidad ambiental se convierte en aquel campo de conocimiento, propio para potenciar la presencia de condiciones proclives a un uso distinto de los recursos naturales y sociales. Para el efecto, los conocimientos generados son del orden complejo y holístico. De tal manera, es crucial que los desarrollos teóricos de la contabilidad se piensen desde las referencias que le brindan los desarrollos alternativos.

## **Bibliografía**

ASTORI Danilo (1978). Enfoque Crítico de los Modelos de Contabilidad Social. Editorial Siglo XXI, México.

FRANCO Rafael (1989). Contabilidad integral. Editorial investigar. Colombia.

GARCÍA Moisés (1980), Contabilidad Social. Instituto de Planificación Contable. España.

GARCÍA Moisés (1986). Ensayos Sobre Teoría de la Contabilidad. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.

HABERMAS J, (1981). Teoría de la Acción Comunicativa. Editorial Taurus.

LEFF Enrique (1994). Sociología y Ambiente: formación socio-económica, racionalidad ambiental y transformaciones del conocimiento. En Ciencias Sociales y Formación Ambiental, Editorial Gedisa.

PUIG J. CAROMINAS J (1990) La ruta de la energía. Editorial Antrhopos.

RANDALL Alain (1985). Economía de los Recursos Naturales y Política ambiental. Editorial Limusa.

TOLEDO M. V. (1994). "Tres problemas en el Estudio de la Apropiación de los Recursos Naturales y sus repercusiones en la Educación". En Ciencias Sociales y Formación Ambiental. Editorial Gedisa.

VASCO U. Carlos E y Otros (1994). La Teoría General de Procesos y Sistemas. En Misión Ciencia, Educación y Desarrollo.

ZELENY Jindrich (1982), Dialéctica y Pensamiento de Sistemas. En Dialéctica y Conocimiento. Ediciones Catedra.

### **EDGAR GRACIA LOPEZ**

Contador Público Universidad Nacional de Colombia. Magíster en Gerencia del Talento Humano y estudiante del Doctorado en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes de Mérida Venezuela Ha sido docente investigador de las Universidades Central y Nacional de Colombia. Fue decano de la facultad de Contaduría Pública de la Universidad de Manizales. Miembro académico del Centro Colombiano de Investigaciones Contables CCINCO.

